

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS**

HERNÁN IGNACIO DEL SASTRE

**TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL:
A IMPLANTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE VALOR ADICIONADO**

Porto Alegre

2010

HERNÁN IGNACIO DEL SASTRE

**TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL:
A IMPLANTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE VALOR ADICIONADO**

Trabalho de conclusão submetido ao Curso de Graduação em Economia, da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como quesito parcial para obtenção do título Bacharel em Ciências Econômicas.

Orientador: Prof. Dr. Eugenio Lagemann

Porto Alegre

2010

HERNÁN IGNACIO DEL SASTRE

**TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL:
A IMPLANTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE VALOR ADICIONADO**

Trabalho de conclusão submetido ao Curso de Graduação em Economia, da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como quesito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Econômicas.

Aprovado em: Porto Alegre, ____ de _____ de 2010.

Prof. Dr. Eugenio Lagemann - orientador
UFRGS

Prof. Me. Ario Zimmermann
UFRGS

Prof. Dr. Stefano Florissi
UFRGS

*Dedico este trabalho à minha família,
em gratidão aos longos anos empenhados
em prol da melhor educação.
Aos meus amigos, que compartilharam essa
longa jornada acadêmica com momentos
inesquecíveis.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, à minha família pelo apoio prestado em todos os momentos da minha vida. Pelas longas conversas de orientação acadêmica e profissional nesses últimos quatro anos. Ao meu pai, Hernán, pela participação diária e conselhos para tomada de decisão. À minha mãe, Cecília, pela sabedoria matemática e pelo afeto emocional nessa jornada. À minha irmã, Agustina, pelo dia-a-dia vivido em Porto Alegre e sua companhia. Agradeço, também, a uma pessoa muito especial, Letícia, pelo suporte incondicional durante o período e pelos auxílios prestados neste trabalho.

Agradeço ao professor orientador, Dr. Eugenio Lagemann, pelas indicações de leituras sobre o tema e os conselhos dados para melhor abordagem do projeto. Ao professor Me. Ario Zimmermann pela sugestão do assunto, o qual iniciou todo este interessante trabalho. Ao Departamento de Economia da Universidade, pela estrutura e corpo docente oferecido aos alunos.

Aos meus amigos e colegas que me apoiaram durante toda a faculdade, principalmente neste último semestre com sábios conselhos e momentos inesquecíveis de diversão.

RESUMO

O presente trabalho fornece uma avaliação sobre os tributos incidentes sobre o consumo. Especificamente, é abordado o método sobre valor adicionado, detalhando seus princípios, suas formas e seus problemas de implantação no Brasil. Para melhor analisar esse tributo é realizado um estudo sobre os princípios básicos das finanças públicas. Utiliza-se, também, de exemplos internacionais que aderiram à metodologia do valor adicionado. Realiza-se um estudo do histórico e do atual sistema tributário brasileiro sobre o consumo. São evidenciados seus problemas de eficiência e superposição dos impostos. São apresentadas as propostas de reforma da comissão Ary Oswaldo Mattos Filho e outras propostas mais atuais, examinando seus efeitos sobre o orçamento público, sobre a administração e operacionalização do imposto e sua viabilidade. O método deste trabalho segue as recomendações para o trabalho final de curso. Foi realizado, previamente, um projeto e uma revisão bibliográfica sobre o assunto. Quanto aos resultados, evidencia-se que a implantação de um imposto único sobre valor adicionado no sistema tributário brasileiro não é uma ação fácil de ser realizada, demanda estudos técnicos elevados e diversas mudanças na conjuntura tributária. Porém, justifica-se que as razões apresentadas em prol da reforma são superiores e mais atraentes do que os empecilhos encontrados.

Palavras-Chave: Imposto sobre valor adicionado, finanças públicas, ICMS, tributação do consumo, reforma tributária.

ABSTRACT

This work provides an evaluation about the consumption taxation. The method discussed is the value-added tax, detailing its principles, shapes and implantation problems in Brazil. In order to analyze this tax better, a study about basic principles of public finance is carried out. In addition, international examples that joined the value-added methodology are used. There is a study about the historical and the current Brazilian tax system on consumption. Their efficiency problems and overlapping taxes are shown. This work presents the reform proposed by Ary Oswaldo Mattos Filho and other current proposals, and it also examines their effects on public budget, on tax administration and operation, and its viability. The method of this work follows the recommendations for the final paper. Previously, a project and a literature review on the subject were performed. In the results, it is evident that the implantation of a single value-added tax in the Brazilian tax system is not an easy action to be accomplished; it demands high technical studies and several changes in the tax situation. However, it is justified that the reasons in favor of the reform are superior and more appealing than the barriers they face.

Key-Words: value-added tax, public finance, ICMS, consumption taxation, tax reform.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 – Fórmulas para métodos de cobrança do imposto.....	39
--	----

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Evolução histórica da alíquota do IVA na Argentina	24
Gráfico 2 - Ganhos obtidos pelos estados pela diferença entre as alíquotas do IVA e do IPI .	51
Gráfico 3 – Acréscimo de receita ocasionado pela incorporação dos serviços ao ICMS	52

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Arrecadação do ICM/ICMS Brasil, 1970/1991.....	29
Tabela 2 - Alíquotas do ICM/ICMS: 1967 a 2010 (em %).	31
Tabela 3 - Tabela comparativa dos métodos de cálculo do saldo devedor.....	38

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CIDE – Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

Cretad - Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativa

FER – Fundo de Equalização de Receitas

Finsocial – Contribuição de Fim Social

FPEX – Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

II – Imposto de Importação

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

ISS – Imposto sobre Serviços

ISSQN – Impostos sobre serviços de Qualquer Natureza

IVA – Imposto sobre Valor Adicionado

IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações

IVVC – Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis líquidos e gasosos

MERCOSUL – Mercado Comum do Sul

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PAEG – Programa de Ação Econômica do Governo

PIB – Produto Interno Bruto

PIS/PASEP – Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

UE – União Européia

VBP – Valor Bruto da Produção

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 CONCEITOS BÁSICOS.....	13
2.1 JUSTIÇA, EQUIDADE E PROGRESSIVIDADE	14
2.2 NEUTRALIDADE E EFICIÊNCIA	17
2.3 SIMPLICIDADE	19
2.4 CONSIDERAÇÕES SOBRE O CAPÍTULO	19
3 EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL.....	21
3.1 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NA ALEMANHA, REINO UNIDO E JAPÃO	23
3.2 O IVA NA ARGENTINA	24
4 ATUAL TRIBUTAÇÃO NACIONAL SOBRE O CONSUMO.....	26
4.1 HISTÓRICO	26
4.2 TRIBUTAÇÃO PRESENTE.....	28
4.3 PROBLEMAS	31
5 A REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO	34
5.1 O IMPOSTO SOBRE VALOR ADICIONADO.....	35
5.1.1 Vantagens	35
5.1.2 Componentes técnicos	36
5.1.3 Princípio do destino	40
5.1.4 Impostos especiais.....	42
5.2 AS PROPOSTAS DE REFORMA.....	43
5.2.1 A proposta da comissão coordenada por Ary Oswaldo Mattos Filho	44
5.2.2 PEC 41/2003	54
5.2.3 PEC 233/2008	54
5.2.4 Considerações sobre as propostas de reforma	56
6 CONCLUSÃO.....	59
REFERÊNCIAS	61

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como objetivo principal analisar as características dos impostos sobre valor adicionado para avaliar as propostas de adoção de um imposto unificado sobre o consumo no sistema tributário brasileiro. Trata-se de expor a eficiência, a neutralidade e os ganhos oriundos dos modelos tributários do consumo sobre valor adicionado com base em princípios das finanças públicas e da experiência internacional.

É muito comum, no cenário doméstico, a discussão sobre reforma tributária. Cabe, aqui, delimitar essa reforma às práticas incidentes sobre o consumo. Atualmente, o Brasil possui como maior imposto sobre valor adicionado o ICMS, de competência estadual, seguido do IPI, de competência federal. Somando esses impostos ao ISS e outras contribuições sociais, como o PIS e a COFINS, obtemos o sistema tributário brasileiro incidente sobre o consumo.

Nos últimos anos muitas propostas de reformas foram elaboradas, mas nenhuma vigorou integralmente. Apenas introduziram-se algumas mudanças com a finalidade de eliminar imperfeições até então encontradas. Vale ressaltar que o Brasil foi pioneiro na adoção de um tributo amplo incidente sobre o consumo em 1967 com o ICM. Ocorre que, daquela época até os dias de hoje, o cenário tributário brasileiro foi evoluindo com mecanismos mais sofisticados e elaborados.

Os tributos sobre o consumo não podem ficar defasados diante da modernização tributária doméstica e internacional. É necessário um aperfeiçoamento contínuo para manter ou melhorar o nível de arrecadação sem interferir na eficiência do mercado de bens e serviços. Essa tarefa de manter o sistema tributário atualizado e adequado às novas circunstâncias econômico-sociais, com o aprofundamento da adoção do imposto sobre valor adicionado, parece ser de fácil aplicação em primeira instância, mas da teoria até o emprego de tal metodologia existe um amplo caminho a ser percorrido, no qual, muitas vezes, problemas não estimados podem ocorrer.

Para melhor analisar esse mecanismo, o trabalho inicia apresentando alguns conceitos teóricos relevantes para o estudo. Definições como eficiência tributária, neutralidade, equidade e simplicidade do tributo e justiça e progressividade dos impostos são apresentadas para melhor interpretar as comparações e consequências das diferentes formulações.

Em seguida, é apresentada a experiência internacional do IVA. Esse capítulo objetiva demonstrar os ganhos oriundos do modelo em questão, bem como seu sucesso de

implantação. Todos esses argumentos servem de suporte para a implantação dessa medida na economia brasileira.

O capítulo seguinte aborda a atual tributação nacional sobre o consumo. É, então, realizado um quadro histórico dos modelos tributários sobre o consumo no Brasil. Essa passagem exemplifica a mudança dos antigos impostos em “cascata” para o moderno ICM em 1967, a modernização do ICM para o ICMS em 1988, bem como os demais impostos e contribuições sobre o consumo, tais como o IPI, o ISS, o IOF, o PIS, a COFINS e o ISSQN. Diante de toda essa conjuntura, são apresentados os problemas que esse sistema enfrenta, bem como as ineficiências inerentes, em prol da modernização via um IVA único.

Por último, e mais importante, um capítulo sobre o objeto do trabalho. Neste, são analisados detalhadamente as características e os princípios do imposto sobre valor adicionado. É apresentada a proposta de reforma tributária elaborada pela comissão Ary Oswaldo Mattos Filho, identificando sua viabilidade, seus impactos financeiros esperados e suas mudanças administrativas e organizacionais, bem como as propostas atuais - PEC 41/2003 e PEC 233/2008.

2 CONCEITOS BÁSICOS

Em quase todos os países do mundo o tema “reforma do sistema tributário” é algo que, recorrentemente, costuma entrar na agenda de debates. Entretanto, da discussão até a aprovação das reformas há um longo caminho a percorrer. No próprio âmbito nacional já foram executadas diversas reformas nos princípios de arrecadação fiscal, inclusive no que compete à área de tributação sobre o consumo. Antes de detalharmos essas reformas e as atuais propostas, é válido nos atermos a conceitos fundamentais para a avaliação e interpretação dos tributos.

O governo, segundo Giambiagi e Além (2008), “é necessário para guiar, corrigir e complementar o sistema de mercado que, sozinho, não é capaz de desempenhar todas as funções econômicas”. Além dessa interpretação fundamental, constata-se que mesmo se o mercado fosse um exemplo clássico de concorrência perfeita¹, existiria escassez ou inexistência de oferta de determinados produtos, cujos custos e características de produção ou de consumo são tais que não se encontrariam incentivos suficientes para que algum agente econômico investisse nesse setor. Outros argumentos para defender a existência de um governo estão delineados nos fatores de nível de emprego, crescimento do PIB, distribuição de renda e estabilidade de preço.

Para interagir com o mercado, o governo possui como principal ferramenta de receita a arrecadação tributária. É importante, com a finalidade de melhor interpretar as questões propostas, delimitar e conceituar alguns princípios tributários relevantes. Existe uma concepção de sistema tributário ideal, eficiente, cuja formação é sustentada pelas seguintes características do tributo: da equidade, da progressividade, da neutralidade e da simplicidade. Richard Musgrave (1980) idealiza como sendo um sistema tributário eficiente aquele que possui as seguintes características:

1. Tributar de forma equitativa – todos devem pagar a sua “justa contribuição”.
2. Minimizar a interferência nas decisões econômicas nos mercados.
3. Utilizar-se do imposto como meio de corrigir as ineficiências do setor privado, quando de suas existências.

¹ Concorrência Perfeita, segundo Hal R. Varian (2006), é considerada um modelo econômico no qual todas as empresas partem do pressuposto de que o preço de mercado independe de seu nível de produção. Portanto, cada produtor de bens e serviços deve se preocupar apenas com sua quantidade ofertada, visto que o preço dos bens será dado pelo preço vigente no mercado.

4. Favorecer a utilização das políticas tributárias com relação aos objetivos de estabilização² e crescimento³.
5. Administração eficiente e isenta de arbitrariedades, sendo de simples compreensão para o contribuinte.
6. Custos administrativos e de atendimento extremamente baixos, contanto que sejam compatíveis com os outros objetivos.

A partir dessas definições torna-se possível diferenciar cenários tributários – como o faremos nos próximos capítulos, comparando o atual sistema tributário brasileiro com uma proposta de reforma da tributação do consumo, via implantação de um imposto único sobre o valor agregado.

2.1 JUSTIÇA, EQUIDADE E PROGRESSIVIDADE

O princípio da justiça do imposto tem como fundamento a distribuição equitativa da carga tributária entre os agentes contribuintes. O livre mercado possui como consequência a criação de desigualdade e concentração de renda pelas forças produtivas dominantes. Para ter função de redistribuição de riqueza e renda, ou pelo menos, para tentar impedir o avanço da concentração das mesmas, o governo se apóia no critério da justiça, visando impedir a proliferação de tal ocorrência. Para designar se a carga tributária imposta é fruto do princípio da justiça, deve-se observar a base de cálculo dos impostos, as alíquotas fixadas, a matéria tributável, a escolha entre o fundamento moral ou econômico, entre outras características.

Segundo Giambiagi e Além (2008), o conceito de equidade é definido como um componente em que “cada contribuinte deve contribuir com uma parcela ‘justa’ para cobrir os custos do governo”. A definição dessa característica tributária é fácil de ser entendida, mas possui um elemento que pode provocar diferentes interpretações – a questão é definir o que é uma parcela “justa” de contribuição. Para tentar mensurar esse critério, duas abordagens são propostas na teoria do setor público, a abordagem pelo princípio do benefício e a abordagem pela capacidade de pagamento.

² Intervenção do governo no sentido de proteger a economia de flutuações bruscas, caracterizadas por alto nível de desemprego e/ou alto nível de inflação.

³ Intervenção do governo no sentido de proporcionar maior bem estar econômico aos seus contribuintes via emprego, consumo, estabilidade de preços e distribuição de renda.

O critério do Benefício, que propõe atribuir a cada indivíduo um ônus equivalente aos benefícios que ele usufrui dos programas governamentais; e o Critério da Capacidade de Contribuição, que advoga a repartição do ônus tributário em função das respectivas capacidades individuais de contribuição (REZENDE, 1983, p. 169).

O princípio do benefício é o critério cuja aplicação torna-se mais complicada. É praticamente impossível para o governo mensurar ou conhecer as preferências individuais dos seus contribuintes. Também é inaplicável ter ciência do benefício gerado para cada cidadão pelo consumo dos bens públicos. Portanto, dada as preferências pessoais, torna-se inapropriado elaborar uma fórmula tributária geral. Este princípio é bem sucedido quando o governo pode atuar como um agente do setor privado, ou seja, quando o governo pode se utilizar dos mesmos princípios de determinação de preços do mercado. Isto ocorre em situações nas quais os bens oferecidos pelo poder públicos possuem seu caráter de exclusão⁴, e, portanto, o agente que desejar usufruir desse bem deverá pagar pelo mesmo.

Um exemplo de adoção de um imposto baseado no princípio do benefício pode ser a aplicação de um tributo sobre combustíveis, cuja arrecadação seja direcionada para o financiamento da manutenção e/ou construção de rodovias. A princípio, este tipo de imposto é pago exatamente por aqueles que mais se beneficiam dos recursos com isso arrecadados – os motoristas que usam as estradas construídas com os recursos dos impostos. Entretanto, é questionável se o ‘princípio do benefício’ é atingido no que diz respeito a cada motorista em particular. Isto porque cada motorista pode ter um perfil diferente, com alguns tendo hábito de viajar mais do que outros, por exemplo, (GIAMBIAGI E ALÉM, 2008, p. 18).

Em síntese, o princípio do benefício se traduz em um critério viável quando o governo se encontra com a oferta de bens públicos que possuem características de bens privados - e que, portanto, é possível registrar o uso de taxas especiais para o financiamento dos mesmos bens. Normalmente essas situações estão relacionadas com a área de serviços de utilidade pública (transportes, energia, comunicação). Contudo é de extrema dificuldade para o governo obter versões quantitativas das curvas de demandas individuais por bens públicos para posterior tributação dos benefícios gerados por essa oferta para cada agente.

O princípio da capacidade de pagamento surge como alternativa para a elaboração de um critério de caráter geral, pois como já vimos, o princípio do benefício funciona apenas em

⁴ O consumo de determinado bem por um indivíduo implica a exclusão automática da possibilidade de consumo do mesmo bem por outro indivíduo.

regras individuais, não podendo ser aplicada para a economia como um todo. Esta regulamentação permite que cada indivíduo colabore, na medida das suas capacidades, com o financiamento dos gastos governamentais. Richard Musgrave (1980, p. 183) constata que:

O requisito de impostos iguais para pessoas que ocupam posições iguais na escala de renda é também conhecido como o conceito de equidade 'horizontal', enquanto que a utilização de impostos desiguais para pessoas com rendas diferentes é conhecida como o conceito da equidade 'vertical'. Ambos os conceitos fazem parte do mesmo princípio de igual tratamento tributário.

A definição parece ser bastante prática, mas se restringe ao sermos obrigados a definir qual é o melhor indicador para a capacidade de pagamento dos contribuintes. Duas vertentes são apresentadas na teoria do setor público, uma diz respeito ao fluxo (renda ou consumo) e a outra ao estoque (riqueza) dos agentes.

A tributação equitativa via o princípio capacidade de pagamento vinculada à riqueza dos contribuintes nos remete a criação de um imposto a partir dos rendimentos relacionados à própria riqueza do contribuinte. Dada esta definição, para os defensores da renda como melhor indicador da capacidade de pagamento, a tributação sobre a riqueza não é necessária se todas as formas de fluxos geradas pelos agentes econômicos forem tributadas por um imposto de renda abrangente. Portanto, por este raciocínio, a renda seria o indicador mais apropriado para se avaliar a capacidade de pagamento.

As vantagens de se considerar o critério da renda para fins de tributação equitativa é que ele nos permite taxar a base pessoal, admitindo, então, conceder isenções ou aplicar alíquotas progressivas quando se tornar necessário. A definição de progressividade dos tributos também se torna importante no entendimento do setor público. Seu conceito nos remete a uma alíquota de imposto que aumenta à medida que cresce a renda do contribuinte. Isto é, os agentes que recebem mais renda devem pagar uma proporção maior de tributo em relação às pessoas de menor renda. Esta concepção é fundamental quando se aplica o princípio da equidade tributária, visto que os agentes detentores de maiores rendas se vêm obrigados a contribuir com um nível proporcionalmente maior do que os agentes de baixa renda – pois possuem uma capacidade de pagamento de ordem maior.

Embora a teoria do setor público nos mostre que o critério renda é o mais adequado para se considerar a capacidade de pagamento dos agentes, ele, por si só, não garante plenamente a equidade tributária. A experiência internacional demonstra que para garantir os

princípios equitativos é necessário criar medidas tributárias que complementem o imposto sobre a renda. Isto é, as economias devem funcionar com uma alíquota de tributo sobre a renda de ordem abrangente adicionadas de impostos complementares sobre o consumo e a riqueza, para que se garanta a validade do princípio da capacidade de pagamento.

2.2 NEUTRALIDADE E EFICIÊNCIA

No que diz respeito às finanças públicas, a eficiência tributária pode ser descrita como uma regra na qual se busca o mínimo de distorção na alocação de recursos econômicos na produção e no consumo no intuito de não prejudicar a eficiência produtiva do mercado. A aplicação da neutralidade tributária está estritamente relacionada com as soluções eficientes do critério de eficiência de Pareto⁵. Giambiagi e Além (2008) definem que “o objetivo da neutralidade é que o sistema tributário não provoque uma distorção da alocação de recursos, prejudicando, desta forma, a eficiência do sistema”.

Antigamente, ordenava-se neutralidade absoluta dos impostos. A razão dessa exigência era a predominância da teoria de concorrência perfeita no mercado, e, portanto, qualquer incidência tributária na economia era fator responsável por gerar ineficiências. Atualmente, acredita-se no caráter de neutralidade parcial dos impostos, uma vez constatada que o modelo de concorrência perfeita possui, na prática, imperfeições inerentes. Os tributos atuariam de maneira a corrigir tais ineficiências em situações particulares, mas ainda prevalece primordialmente a definição que estes mesmos impostos são proibidos de gerar distorções ou alterações no equilíbrio de mercado.

Uma particularidade no modelo de tributação sobre o consumo refere-se às questões de neutralidade e produtividade do imposto. Para tanto, Rezende (1983, p.237) fez a seguinte avaliação:

A literatura econômica considera o IVA a forma mais atrativa, em termos teóricos, de tributação de vendas, sobretudo por se tratar de um imposto neutro. A eficiência econômica do IVA tem sido o grande argumento favorável à substituição do imposto de vendas em cascata pelo imposto de vendas sobre valor

⁵ Uma alocação de recursos na economia é eficiente do ponto de vista de Pareto quando é impossível modificá-la de forma a melhorar o nível de bem estar de um indivíduo sem piorar a situação de outro qualquer.

adicionado. Dois pontos básicos consolidam esse argumento. Primeiro, o IVA é um imposto neutro em relação à estrutura organizacional das empresas, uma vez que o total do imposto que incide num determinado produto não depende do número de transações por ele sofrido nos vários estágios da produção e da distribuição, contrariando o que ocorria com o imposto em cascata. Segundo, o IVA não afeta a posição de competição inter-regional de uma indústria, visto que o imposto é uma proporção constante do valor adicionado em cada estágio da atividade econômica, e, conseqüentemente, uma proporção constante do valor adicionado total, sendo, por isso, facilmente identificável. Desse modo, as exportações podem ser totalmente isentas, e as importações tributadas nos moldes de produção doméstica.

Para verificar se o imposto está sendo aplicado de maneira neutra ou não, é necessário verificar em que área do campo econômico ele está sendo ponderado. Se o tributo estiver sendo direcionado sobre a renda, pode-se acreditar que ele não esteja interferindo nas condições eficientes de produção e consumo no mercado. Isto pode ser explicado pelo fato de que o imposto está agindo apenas sobre a restrição orçamentária do modelo de ótimo de Pareto, não modificando as taxas marginais de substituição na produção de duas cestas de consumo. Em contraposição, se o tributo estiver sendo aplicado de forma seletiva sobre a produção, estar-se-á alterando o bem estar social, com novas taxas de substituição das preferências e novo ponto de equilíbrio.

Essa é uma das razões porque alguns economistas clássicos preconizavam um imposto 'per capita', pois o mesmo seria absolutamente neutro em relação à preferência dos compradores por determinados produtos e dos produtores por determinados processos de produção ou combinação de fatores de produção. Ainda, segundo o princípio da neutralidade, só os impostos gerais e proporcionais, incidindo sobre a produção, ou os parciais, incidindo sobre mercadorias em que a elasticidade-preço de sua procura e oferta são inelásticas, provocariam o mínimo de distorção na eficiência econômica (GUIMARÃES, 1981 p. 99).

A vantagem de se ter um imposto seletivo sobre a produção está na correção de falhas de mercado. Ao se tributar de forma não neutra produtos como bebidas alcoólicas, cigarros, combustíveis, poder-se-á estar diminuindo as externalidades negativas geradas pelos consumidores destes produtos.

2.3 SIMPLICIDADE

Esta característica de modelo ideal tributário está relacionada com os argumentos de número cinco e seis de Richard Musgrave citados anteriormente. O conceito de simplicidade do tributo nos transfere a importância de fácil operacionalização da cobrança do tributo, bem como da sua fácil compreensão pelo contribuinte. Torna-se fundamental que a fiscalização e a arrecadação dos tributos não devam ocasionar elevados custos administrativos ao governo.

O sistema tributário deve possuir simplicidade, transparência, continuidade, factibilidade, economicidade, congruência e sistematização – conceitos relacionados à economia de custos da administração tributária e dos contribuintes. Para isso o sistema deve: a) evitar a manutenção de alto volume de registros e declarações, alíquotas diferenciadas e legislações complexas, bem como as modificações da legislação; b) implementar automaticidade nas restrições, benefícios e isenções; c) manter correlação entre a administração tributária e o grau de sofisticação da própria economia (BRASIL – SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 1994, p.15).

Existe, atualmente, uma intenção de simplificação dos sistemas. Por exemplo, no intuito de se preservar a oferta de empregos, é recomendável se desonerar da tributação os pequenos negócios. Entretanto, há uma dicotomia na estrutura visto que a legislação tributária nas faixas de maior renda tem se tornado mais complexa em contraposição às estruturas aplicadas para contribuintes de menores recursos.

2.4 CONSIDERAÇÕES SOBRE O CAPÍTULO

Todas essas características e conceitos são essenciais para um sistema tributário. Essas definições ajudarão na comparação entre modelos e propostas que serão realizadas em seguida quando se confrontar a atual tributação do consumo no Brasil com as propostas de reforma via imposto único IVA-Consumo e as evidências internacionais sobre o tema.

Vale destacar também, como conclusão e problemática do capítulo, que não apenas a questão conceitual e teórica dos modelos tributários e suas diferentes vertentes importam, mas também os problemas de implantação alinhados aos impactos e impossibilidades gerados pela

reforma merecem nossa atenção. O problema passa a se fundamentar fora do campo intelectual das funções dos tributos para dentro da área prática da aplicação e contabilização diária de tais ideias.

3 EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

É facilmente aceito que o desenvolvimento mais impressionante, em nível mundial, de tributação foi a propagação dos tributos sobre valor adicionado. No início da década de 1960, esse modelo tributário existia apenas na França, e de maneira não totalmente desenvolvida. Em 1991, o IVA já era o modelo de tributação sobre o consumo em 21 dos 24 países da OCDE, bem como em 42 países fora da área da OCDE. Segundo Shoup (1986) nunca na história das finanças públicas o crescimento, a aceitação, de um método tributário, o IVA, foi tão acelerado. O mesmo ainda afirma que foi o Brasil o primeiro país a adotar um tributo sobre o valor adicionado em sua forma integral.

No final da década de 1960, o IVA era considerado suspeito pelos governos, empresas e acadêmicos pela maneira desajeitada de tributar o consumo. Porém, até meados da década de 1970, os países signatários do Tratado de Roma (Bélgica, França, Alemanha, Itália, Luxemburgo e Holanda) deixaram de utilizar os seus tributos em “cascata” e aderiram aos princípios do imposto sobre valor adicionado. Os países escandinavos visualizaram o IVA com um potencial maior de arrecadação de receitas do que os impostos uniestágio sobre o varejo e atacado. Os governos locais, que desejavam ao mesmo tempo gastar mais com bem estar social e reduzir a carga tributária pessoal, constataram no IVA a resposta para suas necessidades.

Na década de 1970, a Irlanda e o Reino Unido desejavam juntar-se a Comunidade Européia, para a qual a adoção do IVA era obrigatória. Além dessa obrigação, esses países reconheceram os defeitos dos impostos sobre o consumo pré-existentes – que tributavam excessivamente as bebidas alcoólicas, o tabaco e os óleos – e se juntaram ao clube dos países aderentes ao imposto sobre valor adicionado. Nesse período, a Áustria também se juntou ao clube. Na década de 1980, Grécia, Portugal e Espanha foram obrigados a adotar o IVA como condição para entrada na Comunidade Européia e os governos do Canadá, do Japão, da Nova Zelândia e da Turquia acabaram aceitando a superioridade do IVA sobre as demais alternativas. Austrália, Suíça e Estados Unidos são exemplos de países que ainda não aderiram ao sistema do IVA, embora a Suíça tenha tentado já três vezes a sua adoção.

O motivo para essa conversão em massa em prol do IVA se deve, resumidamente, a cinco razões favoráveis a esse sistema: tornar a tributação sobre o consumo mais neutra em respeito às escolhas dos produtores e consumidores; tributar os serviços; reduzir a distorção

tributária internacional de bens; produzir uma defesa superior contra a evasão fiscal; e aumentar a receita fiscal sobre o consumo.

A comissão da Comunidade Européia tinha como objetivo abolir os controles fiscais nas fronteiras sem criar distorções competitivas entre os países-membros ou provocar evasão fiscal. Do ponto de vista dessa comissão, o ideal seria a completa harmonia dos tributos sobre o consumo, mas a diferença entre as alíquotas aplicadas entre os países provaram a dificuldade prática desse ideal. Além de tornar o IVA obrigatório para os países-membros, a comissão da Comunidade Européia, em 1987, impôs duas alíquotas para o sistema de tributação sobre o consumo em todos os países. Uma alíquota padrão estaria na faixa entre 14 e 20 por cento e uma alíquota reduzida no intervalo entre 4 e 9 por cento. Essa regra de harmonização fiscal ainda se revelava inaceitável por razões orçamentárias para os países da CE, cujas alíquotas padrões variam entre 12 e 24 por cento. Então, a comissão alterou a faixa da alíquota padrão para uma alíquota mínima de 15%.

Dado o desenvolvimento no início da década de 1990, essa abordagem mais suave foi muito bem sucedida. Em 1993, a Alemanha incrementou sua alíquota padrão de 14% para 15%. Luxemburgo também aumentou sua alíquota padrão de 12% para 15%. A Irlanda passou sua alíquota de 12,5% para 16%.

O problema da harmonização fiscal está intimamente relacionado com as sérias consequências sobre os orçamentos dos países-membros, não só pela diferença entre as alíquotas, mas pelo fato de que muitos países estão muito longe da média da UE. O IVA europeu adota o princípio do destino nas operações comerciais inter-membros. O comércio entre os países da UE não é tributado (alíquota zero), assim como o comércio da comunidade com o resto do mundo (exportações não são oneradas).

Um estudo divulgado pelo Banco Mundial relata vários casos de países em desenvolvimento nos quais a adoção do IVA desempenhou um papel importante na direção de modernização dos respectivos sistemas tributários, entre eles o Brasil. A contribuição do IVA para a receita pública desempenha um papel significativo, com uma clara tendência para o crescimento.

3.1 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NA ALEMANHA, REINO UNIDO E JAPÃO

A opção realizada por apresentar o IVA através destes três países justifica-se por serem exemplos pioneiros na sua adoção e constituírem economias desenvolvidas. Na Alemanha, o IVA é um imposto sobre o consumo que incide sobre a venda de bens e serviços e sobre a importação de bens. As alíquotas do IVA são fixadas “por fora”, sendo que a alíquota básica é de 15%. Uma alíquota reduzida de 7% incide sobre os alimentos, transportes de passageiros de curta distância e material impresso. No fim de cada trimestre, o empresário deve fazer uma declaração preliminar, devendo, em seguida, pagar o imposto. O contribuinte deve deduzir impostos pagos sobre os insumos e o IVA de importação. No fim de cada ano o contribuinte é obrigado a declarar o IVA junto com a declaração do imposto de renda das empresas. Pode haver restituição do imposto caso os pré-pagamentos mensais excedam o imposto total devido computado na declaração anual.

No Reino Unido, o IVA foi introduzido em 1973 e é um imposto de consumo de múltiplo estágio, tributado sobre a maior parte dos bens e serviços, inclusive bens importados e certos serviços profissionais. As alíquotas do IVA são fixadas “por fora” e podem ser de três formas: alíquota zero; uma alíquota reduzida (de 8% e incide sobre o combustível e a energia); e uma alíquota padrão (de 17,5% e incide sobre todos os bens e serviços não isentos, ou não sujeitos à alíquota reduzida ou alíquota zero). A alimentação e a construção de novas residências são os principais itens que têm alíquota zero. Há obrigatoriedade do registro no Departamento de Aduanas e Impostos das empresas em que o valor das transações tributáveis for superior a 48.000 libras num período de doze meses. A declaração do IVA pode ser feito com base mensal ou trimestral, e o imposto deve ser pago no fim do mês do período em que a declaração foi feita.

No Japão, o imposto nacional sobre o consumo foi introduzido em 1989 e é muito semelhante ao imposto sobre valor adicionado dos países europeus. Incide sobre a venda de bens e serviços e sobre as importações. As alíquotas são fixadas “por fora” e, em abril de 1997, a alíquota deste imposto passou a ser 5%, quando, antes desta data, a alíquota era de 3%. Vendas anuais até 30.000.000 de yens não são tributáveis. O governo central transfere cerca de 20% da arrecadação deste imposto para os governos locais.

3.2 O IVA NA ARGENTINA

Justifica-se a demonstração do IVA na Argentina por se tratar de um país-membro do MERCOSUL e possuir uma economia característica de país emergente. O IVA na Argentina surgiu no ano de 1975 como forma de evitar as distorções dos impostos sobre vendas em “cascata” que aumentavam os custos de produção. Vale ressaltar que o imposto sobre valor adicionado não é responsável por eliminar todas as imperfeições de tributação sobre o consumo, mas é amplamente caracterizado por diminuir essas deficiências em comparação com sistemas alternativos de tributação.

O fato gerador são as vendas de mercadorias e a prestação de serviços. Os contribuintes são os produtores, os comerciantes e os prestadores de serviços. Caracteriza-se por ser um tributo sobre valor adicionado do tipo consumo. A alíquota é aplicada “por fora”.

Desde sua adoção, se isentam os produtos da cesta familiar com o objetivo de diminuir os efeitos regressivos que esse tributo pode ocasionar. Essa ferramenta foi importante, mas com as sucessivas reformas introduzidas no tributo, houve um incremento na base tributária, de modo que, ao afetar os produtos de primeira necessidade, o IVA se transformou em um imposto cada vez mais regressivo.

A alíquota aplicada sofreu diversas mudanças: com a reforma introduzida em 1986, unificou-se a alíquota geral em 18%; entre 1988 e 1992 ocorreram variações positivas e negativas na alíquota. A partir de abril de 1995, adotou-se a alíquota de 21%, a qual vigora atualmente. Essas variações estão ilustradas no Gráfico 1.

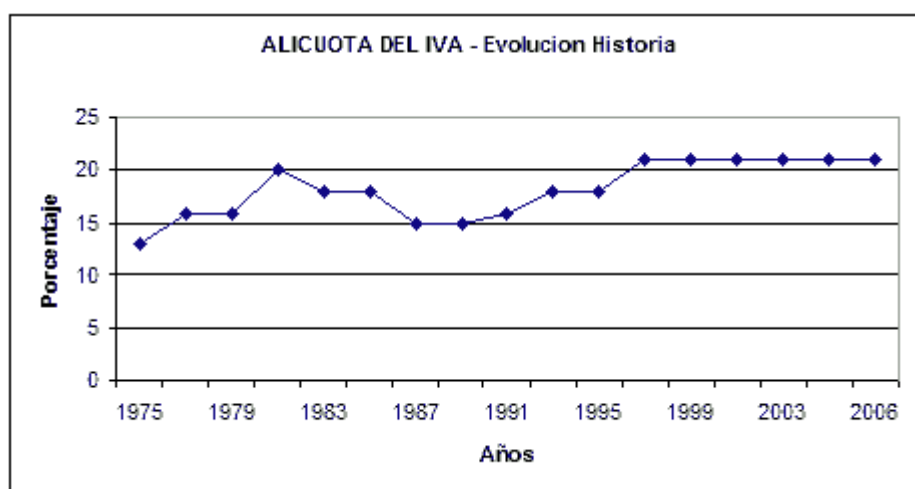


Gráfico 1 - Evolução histórica da alíquota do IVA na Argentina
Fonte: MECON (Ministério de Economia e Finanças Públicas – Argentina)

As reformas posteriores apenas alteraram a base tributária, incorporando novos bens e serviços. A partir de 1999, foram eliminadas algumas exceções que ainda vigoravam, tais como transporte público de passageiros e serviços médicos. Isentos estão a água natural, o pão comum, o leite em pó, assim como todas as exportações. Vale ressaltar que 11% da receita do IVA é destinada à seguridade social.

4 ATUAL TRIBUTAÇÃO NACIONAL SOBRE O CONSUMO

Neste capítulo, é apresentado um breve histórico da tributação sobre o consumo no Brasil, destacando as principais mudanças realizadas. É demonstrado o atual cenário e legislação do ICMS, bem como suas ineficiências e questionamentos quanto ser a maneira mais prática de se tributar.

4.1 HISTÓRICO

O Brasil, desde sua época de Império, possui tributos encarregados de onerar o consumo. Existiam, antes da reforma de 1967, tributos específicos sobre o consumo tanto de competência federal como de competência estadual. Estes tributos, por muitas vezes, acabavam exercendo um papel concorrencial entre si. Na constituição de 1934, como medida para impedir a possibilidade de competências concorrentes, se determinaram os tributos sobre o consumo: um de competência da União, denominado Imposto de Consumo; e outro de competência do Estado, denominado Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). A característica desses tributos é que ambos eram aplicados sobre o valor venal, tendo efeito cumulativo.

Em 1967, de forma precoce e em um lance de muita ousadia⁶, o Brasil torna-se um dos primeiros países a adotar um tributo sobre o valor agregado. Inspirado em objetivos de modernização e progresso – em plena época de ditadura militar, governo Castelo Branco, como uma das medidas de reforma proposta pelo PAEG – o antigo imposto estadual que onerava de forma cumulativa as vendas de mercadorias foi substituído por um imposto incidente sobre o valor agregado em cada etapa do processo de produção e circulação de bens, denominado Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM). Este novo imposto era moderno, não-cumulativo, o que caracterizou um passo importante para o Brasil no caminho da modernização tributária.

⁶ O primeiro adjetivo atribuído por Waldemir Quadros (1994) e o segundo por Fernando Resende (1993).

Junto com essa reforma surgiu o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência da União. O IPI, desde seu início, adotou o princípio de seletividade⁷, ao contrário do ICM, que passou a contar com este princípio apenas na sua reformulação em 1988. Outro tributo que surge na época é o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), de competência municipal. Para não confundir-se em sua base de incidência com o ICM, os serviços alcançados pelo ISS foram listados por Lei Complementar federal, definindo que o ICM poderia, então, alcançar os serviços não explicitamente incluídos no campo de incidência do ISS.

Todo esse arsenal de modificações na legislação tributária, ocasionado na década de 1960, foi caracterizado como um movimento com grande dose de risco. Não existia nenhum relatório seguro que garantisse que os novos modelos, então adotados, suprissem as necessidades de melhor administração dos tributos sobre o consumo bem como, não implicar nenhum efeito negativo às finanças dos estados. Existia um grande risco, na época, da ocorrência de reações não conhecidas à mudança. Porém, em pouco tempo, o novo modelo tributário mostrou resultados acima das expectativas mais otimistas. Não só demonstrou ser administrativamente mais fácil de ser trabalhado, mas também as receitas estaduais expandiram-se em curto prazo.

A vantagem de se trabalhar com um modelo tributário que incide sobre o valor adicionado é que se evitam os efeitos cumulativos ocasionados pelos impostos de incidência sobre vendas. Waldemir Quadros (in Affonso e Silva, 1995) define que existem duas principais alternativas para a implantação de um imposto sobre o valor adicionado:

(a) um imposto de estágio único, incidente apenas na última etapa do processo, isto é, na venda ao consumidor final (tipo adotado nos Estados Unidos que, apesar de inspirado nos princípios do valor adicionado, é conhecido como Imposto sobre Vendas); e

(b) um imposto de estágios múltiplos, incidente em todas as etapas do ciclo de produção e comercialização, que deduz o imposto pago na etapa precedente para fins de apuração do imposto a ser recolhido em cada etapa do ciclo (de modo geral, a literatura reserva para esse tipo a denominação de Imposto sobre Valor Adicionado, forma adotada no Brasil, Europa e maioria dos demais países).

⁷ Segundo Quadros (1994), “aplica-se a seletividade através da fixação de alíquotas diferenciadas em função da natureza do produto, de modo a tornar menos onerosa a aquisição daquele que for indispensável à satisfação das necessidades básicas da população. Da mesma forma, possibilita-se instituir alíquotas maiores para os produtos considerados ‘supérfluos’”.

A escolha feita pelo Brasil, como já mencionada, foi a opção por um imposto de estágios múltiplos. Os resultados econômicos e financeiros são exatamente os mesmos para ambas as opções, o que os difere diz respeito à eficiência administrativa de cada. Um imposto de estágio único é mais fácil de ser arrecadado, porém requer um eficiente sistema de fiscalização e controle. Já o imposto de estágios múltiplos permite criar um mecanismo automático de controle – o que limita sonegação, mas não é capaz de eliminá-la por completo – visto que requer o registro das apurações para poder realizar o abatimento do imposto arrecadado na etapa anterior em favor do imposto a ser recolhido na etapa presente.

Para impedir a cumulatividade dos impostos sobre o valor adicionado no Brasil, foi criado um delicado sistema que se baseia no método da subtração. Ou seja, o imposto é pago mediante “compensação” dos créditos com o débito atual, de forma que o tributo incida apenas no valor agregado em cada etapa do processo de produção e circulação de mercadorias.

Na reforma constitucional de 1988, o ICM foi substituído pelo ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços). Suas modificações foram relacionadas à sua base de atuação, acrescentando-se, então, abrangência do campo de incidência do imposto:

- (a) Sobre transportes intermunicipais e interestaduais;
- (b) único sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;
- (c) único sobre minerais;
- (d) sobre comunicações.

4.2 TRIBUTAÇÃO PRESENTE

Os tributos e contribuições indiretos que oneram o consumo no Brasil atualmente são o ICMS, o IPI, o ISS, o II (Imposto de Importação), o IOF (Imposto sobre operações financeiras), o Finsocial e o PIS/PASEP. Este grupo de tributos foi responsável por compor aproximadamente 41% (quarenta e um por cento) do total de receitas governamentais do ano 2003 – conforme dados do IBGE⁸ – o que caracteriza o sistema tributário brasileiro ser formado, em sua maior parte, da arrecadação via tributos indiretos em detrimento dos tributos diretos (Imposto de Renda). Situação totalmente diferente da observada nos países

⁸ Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.

desenvolvidos, cuja participação dos impostos diretos é superior ao dos impostos indiretos. A Tabela 1 demonstra a evolução do volume arrecadado pelo ICM/ICMS em proporção do PIB desde 1970 até 1991. Demonstra-se, em média, que o crescimento da proporção arrecadada do ICM/ICMS em função do PIB foi superior ao próprio crescimento do PIB nesse mesmo período de tempo.

Tabela 1 - Arrecadação do ICM/ICMS Brasil, 1970/1991.

Discriminação	Média 1970/75	Média 1975/80	Média 1980/85	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991
Em % do PIB	5,98	4,92	4,80	5,11	6,05	5,24	4,98	6,04	7,37	6,76

Fonte: Contas Nacionais (DECNA/FIBGE), CONFAZ.

Por questões de não intervenção nos preços de mercado de bens e serviços, justiça fiscal e eficiência, a tributação direta (sobre a renda, por exemplo) é preferível à tributação indireta (sobre o consumo). Segundo Rezende (1993, p.357), “O comportamento civicamente irresponsável dos cidadãos latinos seria a causa da menor ênfase nos tributos sobre a renda e a propriedade encontrada em países subdesenvolvidos”, assim explica-se o fato do Brasil possuir como mais importante tributo de receita fiscal o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços.

Quadros (1994) classifica os tributos e contribuições indiretos em três categorias. Uma primeira divisão seria composta pelo IOF e pelo II, tributos que são importantes na geração de receita pelo Governo Federal por não serem partilhados entre estados e municípios. Uma segunda categoria seria formada pelas contribuições sociais, que têm incrementado a receita do Governo Federal via aumento de alíquotas e redução do prazo de recolhimento. Por último, uma categoria composta pelo ICMS estadual, o IPI federal e o ISS municipal, representantes dos impostos indiretos do sistema tributário brasileiro.

O ICMS e o IPI, como já citado, são tributos de caráter sobre valor agregado, já o ISS é um tributo que incide sobre o faturamento bruto, e por sua vez se torna cumulativo no processo de produção e circulação de mercadorias. Também se compõem o caso de sobreposição dos impostos, como o ICMS e o ISS, principalmente quando ocorre prestação de serviços com fornecimento de mercadorias ou nos serviços intermediários que acabam sendo incluídos na base de cálculo do ICMS.

Em 1996, a “Lei Kandir”⁹ passa a reger o ICMS de todos os estados. Entre suas principais modificações, pode-se citar a desoneração dos bens do ativo permanente e dos equipamentos agrícolas, a transição para o crédito pelo princípio financeiro e a desoneração das exportações. Com os principais componentes de sua legislação, Lagemann (2009) organizou uma estrutura na qual se destacam os seguintes elementos:

I. Competência: Estados e Distrito Federal

II. Abrangência: O ICMS é responsável por tributar atividades relativas à circulação de mercadorias e a prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

III. Não Incidência: O ICMS não incide sobre operações que destinem ao exterior mercadorias ou serviços; transferência de propriedade de estabelecimento; operações interestaduais de energia elétrica e petróleo e derivados, destinados à comercialização ou à industrialização; operações com livros, jornais e periódicos.

IV. Contribuinte: Qualquer pessoa física ou jurídica que realize operações com mercadorias ou prestação de serviços sujeitos à sua incidência, com habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial. Além desse conceito geral, temos como medida particular a incidência em qualquer pessoa física ou jurídica que realize a ação de importadora de mercadorias do exterior, para qualquer finalidade – mesmo sem habitualidade ou intuito comercial. Também são caracterizados como contribuintes os estabelecimentos industriais, comerciais e de produtores agropecuários que promovam a produção de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações.

V. Isenções: Caracteriza-se pela dispensa legal do pagamento do tributo. Os estados podem conceder isenções, mediante aprovação unânime do CONFAZ¹⁰. São isentos: aquisições no caso dos produtores primários que não operem com o sistema de crédito e débito; complementando as imunidades constitucionais (missões diplomáticas); o fato de o destinatário ser o próprio Estado (órgãos públicos estaduais); mercadorias de fundamentação social (alimentação, assistência social/educacional, informação); mercadorias ou serviços com caráter de estímulo econômico.

VI. Base de Cálculo: A base de cálculo do imposto é: compreendendo mercadorias e serviços, o valor da operação; na importação, a soma das seguintes parcelas: valor da mercadoria, imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de câmbio, quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras.

⁹ Lei Complementar n° 87, apresentada pelo deputado federal Antônio Kandir em 13 de maio de 1996.

¹⁰ Conselho Nacional de Política Fazendária.

VII. Alíquotas: A partir da Constituição Federal de 1988, o ICMS passou a contar com o caráter de seletividade do imposto, dependendo da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Este conceito permitiu ao ICMS uma importante função extrafiscal, tornando-se menos regressivo através de sua tributação. A Resolução do Senado Federal é responsável por fixar as alíquotas do ICMS relativas às operações interestaduais e de exportação. Para as operações internas, as alíquotas são fixadas por lei estadual. A Tabela 2 exhibe as alíquotas do ICM/ICMS no período de 1967 até 2010.

Tabela 2 - Alíquotas do ICM/ICMS: 1967 a 2010 (em %).

Anos	Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste			Estados do Sul e Sudeste		
	Interna	Interestadual	Exportação	Interna	Interestadual	Exportação
1967	15 e 18	15	15	15	15	15
1968	18	15	15	15/16/17	15	15
1969	18	15	15	17	15	15
1970	18	15	15	17	15	15
1971	17,5	14,5	14,5	16,5	14,5	14,5
1972	17	14	14	16	14	14
1973	16,5	13,5	13,5	15,5	13,5	13,5
1974	16	13	13	15	13	13
1975	15,5	12	13	14,5	12	13
1976	15	11	13	14	11	13
1977	15	15	13	14	14	13
1978	15	15	13	14	14	13
1979	15	15	13	14	14	13
1980	16	16 e 11	13	15	15/11; 10	13
1981	16	11	13	15,5	11; 9,5	13
1982/83	16	11	13	16	11;9	13
1984/88	17	12	13	17	12; 9	13
1989	12; 17; 25	12	13	12;17;25	12; 8	13
1990/96	12; 17; 25	12	13	12;17;25	12; 7	13
1996/2010	12; 17; 25	12	-	12;17(18);25	12; 7	-

Fonte: Lagemann (2009).

4.3 PROBLEMAS

Na situação vigente, encontra-se uma clara superposição na incidência entre o ICMS, o IPI, o ISS e o CIDE, gerando efeitos de cumulatividade tributária sobre o consumo. A venda de combustíveis é tributada simultaneamente pelo ICMS e pelo CIDE. Da mesma forma, os

produtos industrializados são tributados pelo ICMS e pelo IPI. Os pontos de incidência conjunta entre o ICMS e o ISS também são bastante frequentes. A maior distorção do sistema tributário brasileiro na área de tributação de bens e serviços foi, por muito tempo, a existência de tributos com característica de incidência em “cascata”.

No que se refere ao IOF, vale ressaltar que esse imposto serve como instrumento de política econômica, situação que não é encontrada em nenhum país que tenha um sistema tributário moderno. Criado em 1966, objetivava fornecer recursos para o Banco Central do Brasil. Já na década de 1980, o produto da arrecadação foi transferido para o Tesouro Nacional, tornando-se mais um mecanismo de receita para o governo federal. O IOF é responsável por distorcer as taxas de juros e, atualmente, tem sido utilizado, via aumento de alíquota, como instrumento de combate ao excesso de entrada de capitais financeiros no Brasil.

A existência de impostos municipais colabora com a cumulatividade tributária. É o caso do ISS, imposto monofásico incidente sobre o faturamento bruto. As críticas a vigente tributação municipal de serviços envolvem desde aspectos econômicos até os das finanças públicas. A incidência do ISS tem um efeito em “cascata” no caso dos serviços de uso intermediário, por serem também incluídos na base do ICMS, resultando, então, uma supertributação em relação às mercadorias. Já os serviços destinados ao consumo final sofrem de subtributação em relação àquelas, agravando a regressividade do sistema tributário. Varsano (1987, p. 70) afirma que: “a zona cinzenta na definição do que é mercadoria e do que é serviço tem possibilitado evasões legais de imposto”, o que caracteriza as dúvidas encontradas na competência do ISS e do ICMS. Do ponto de vista das finanças públicas, as grandes disparidades econômico-sociais do país apontam que, na grande maioria dos municípios, a base do ISS é tão pequena que não compensa maiores esforços para sua arrecadação.

A duplicidade encontrada entre o IPI e o ICMS prejudica uma administração tributária eficaz. Essa situação se agrava com a adoção de um princípio misto de origem-destino para a tributação das transações interestaduais, dificultando o controle da sonegação, além de estimular a guerra fiscal entre os estados.

A guerra fiscal existente entre os estados brasileiros distorce a alocação espacial dos recursos. Ela também permite que um estado transfira para outro o ônus de suas decisões de incentivos fiscais para a localização de atividades produtivas. Com o passar dos anos, a administração tributária do ICMS tornou-se complexa, tanto para o fisco quanto para os

contribuintes. Isso se deve ao número de alíquotas e das legislações estaduais diferentes. A simplicidade não é, portanto, uma característica do atual sistema tributário.

A atual forma de cobrança e partilha da arrecadação do ICMS nas transações interestaduais favorece o aparecimento da "guerra fiscal" entre os estados. Teoricamente, a necessidade de unanimidade de votos dos estados dentro do Confaz para a concessão de reduções e isenções do ICMS limitaria estas possibilidades. Porém, como tem sido demonstrado por episódios recentes da acirrada disputa interestadual pela atração de novos investimentos, alguns estados burlam essas exigências através da concessão de alguns incentivos transvertidos de estímulos financeiros, os quais não passam pelo Confaz, como é o caso dos financiamentos do ICMS, sem correção monetária e a prazos longos, que reduzem o valor a pagar praticamente a zero, dada a conjuntura de elevada inflação (QUADROS, 1994, p. 31).

Outro problema que merece ser considerado são as distorções da tributação do consumo por conta da grande heterogeneidade e desigualdade do desenvolvimento econômico-social do país. Essa realidade dificulta a adoção de um sistema que siga as tendências internacionais e, ao mesmo tempo, cumpra as exigências redistributivas ditadas pelo federalismo fiscal. É possível ainda identificar o estreitamento da base de consumo dos IVA brasileiros, resultante das dificuldades de tributação do produto agrícola e do comércio varejista, do peso das atividades informais, e do crescimento dos serviços em relação às atividades industriais.

Em um primeiro momento, a correção dessas distorções tende a implicar perda de arrecadação, o que conflita com as medidas recorrentemente adotadas em prol da geração de receita adicional. Os requisitos de uma reforma tributária virtuosa não correspondem às exigências de ampliação tributária, motivadas pela necessidade de ajuste fiscal de curto prazo.

5 A REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO

A construção de um Imposto unificado sobre Valor Adicionado (IVA) no sistema tributário brasileiro é uma questão que vem sendo discutida há algumas décadas. Várias propostas de reforma já foram apresentadas, porém nenhuma foi aprovada devido às desconfianças relativas aos ganhos de eficiência do novo modelo. De acordo com Rezende (1993, p.356), “A transformação do atual ICMS em um autêntico IVA–Consumo, na linha de recomendações teóricas e da experiência acumulada nos países da comunidade européia, é o caminho a ser agora percorrido”.

Os ganhos oriundos de um modelo sobre valor agregado já foram observados na passagem do antigo IVC para o ICM. A implantação do ICMS em detrimento do ICM foi um primeiro avanço para a futura adoção do IVA. A mudança atual para o IVA não se compara em risco à mudança de 1967, embora em nenhuma ocasião se tivesse a disposição um modelo estatístico que permita ter ciência dos impactos trazidos pelas reformas – a primeira envolveu riscos operacionais, administrativos e financeiros rigorosamente maiores do que poderá envolver a atual.

Inúmeras tentativas de reforma já foram lançadas sobre o tema, muitas não passaram apenas de suposições, enquanto outras foram negadas. A experiência da constituinte de 1988 nos apresenta a proposta elaborada pela Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativa da extinta Secretaria de Planejamento da Presidência da República (Cretad). Essa proposta possuía como principais características a adoção do IVA–Consumo de competência estadual, de total abrangência (à exceção dos serviços financeiros), aplicando-se o princípio do destino tanto nas operações interestaduais quanto nas vendas ao exterior, bem como seria partilhado com os municípios seguindo a prática vigente do antigo ICM.

A proposta não vingou, prevalecendo a rejeição ao IVA. Entre os fatores que influenciaram para essa rejeição destacam-se a falta de instrumentos capazes de propiciar perspectivas para as receitas tributárias após a reforma, uma linha conservadora adotada pelas autoridades fazendárias e a falta de envolvimento dos segmentos expressivos da sociedade brasileira em prol da modernização do sistema.

5.1 O IMPOSTO SOBRE VALOR ADICIONADO

A discussão aqui não está na particularidade de uma proposta atual, mas sim em analisar os ganhos gerais de eficiência que modelos utilizados de um IVA propiciam. Veremos, então, os fundamentos principais e universais do tributo sobre valor adicionado, numa perspectiva de conhecer o sistema mais moderno e prático de tributação sobre o consumo.

5.1.1 Vantagens

A simplificação do sistema é uma característica comum às propostas. Entende-se que um sistema tributário que se utiliza do IVA único torna-se um modelo mais simplificado e de maior entendimento tanto por parte dos contribuintes como da sociedade por um todo.

O imposto sobre valor adicionado (IVA) é considerado a forma mais eficiente de tributação sobre vendas, principalmente por tratar-se de um tributo neutro. Foi justamente a necessidade de harmonização fiscal, combinada com a eficiência econômica do imposto sobre valor adicionado, que justificou, em muitos países, a substituição do imposto de vendas em cascata pelo IVA (GIAMBIAGI E ALÉM, 2008, p.28).

A literatura econômica nos mostra que o IVA é considerado um imposto neutro. Como já exemplificado no primeiro capítulo, o IVA torna-se neutro perante a estrutura organizacional das empresas e por essa razão não interfere na posição de competição de mercado das indústrias. Outra razão que permite o IVA não afetar a competitividade é ser caracterizado por uma proporção constante do valor adicionado em cada etapa da atividade econômica, sendo facilmente identificado.

Por se tratar de um imposto multiestágio, o IVA resulta englobar diversos benefícios. Por definição, não concentra a carga em um único estágio, como ocorrem com os impostos uniestágio. Permite que a maior parte da arrecadação seja realizada nas etapas pré-varejistas, assumindo menor risco de evasão fiscal propiciada pela ausência e dificuldade de fiscalização

encontrada nas etapas varejistas. O princípio da seletividade também é possível de ser aplicado, exercendo alíquotas diferenciadas de acordo com a essencialidade dos bens e serviços de consumo. Este princípio também ajuda na redução da regressividade intrínseca da tributação indireta.

O caráter universal de autofiscalização do tributo também é destacado, visto que se obtém melhoria dos controles e da fiscalização, advindos da generalização dos mecanismos de débito e créditos tributários. Não há estímulos para o subfaturamento de mercadorias, pois esse procedimento geraria enorme prejuízo para o vendedor se o fisco detectasse a ilegalidade, assim como se torna desvantajoso para o comprador por ter que recolher um montante maior de imposto nas suas vendas.

Outra vantagem comparativa do IVA é o seu grande potencial de arrecadação. Isto permite ampliar a carga tributária e mudar sua composição, tornando a receita pública menos dependente da base renda. Essa reforma na estrutura permite, de maneira eficaz, desonerar tanto as exportações (não interferindo na competitividade dos produtos exportados) como também os investimentos (incidindo apenas sobre a base consumo).

O IVA destaca-se por criar melhor harmonização fiscal. A tendência mundial de integração econômica requer mecanismos padrões para tributação de mercadorias e serviços em sua comercialização. Isto impede que ocorram perdas ou ganhos individuais de agentes econômicos em razão da diferente composição tributária exercida.

5.1.2 Componentes técnicos

Existem duas alternativas básicas para a instituição de um imposto sobre o consumo de mercadorias e serviços. Pode-se adotar um imposto que seja aplicado apenas na última etapa do processo de produção, ou seja, na venda ao consumidor final; ou se pode adotar um imposto que seja aplicado em todas as etapas do ciclo de produção e comercialização, o tributo multiestágio, utilizando-se do débito e crédito fiscal para fins de apuração em cada etapa do ciclo.

Na teoria, o imposto aplicado na última etapa de produção facilita a arrecadação pelo fato de se interferir no mercado apenas em uma oportunidade. Porém, o que se observa nesses casos é uma alta taxa de sonegação tributária em comparação ao tributo multiestágio devido à fácil burla do sistema em situações cujos mecanismos de fiscalização e controle não sejam

bem executados. O tributo multiestágio passa, portanto, a se oferecer como uma maneira mais segura de fiscalizar e controlar a receita tributária pela questão da necessidade do registro das apurações para utilização dos créditos. Vale ressaltar que não existe nenhum tributo que seja autofiscalizador em sua totalidade, sempre existirá uma maneira de ser sonegado embora mecanismos possam ser adotados para que essa taxa de sonegação seja minimizada.

A base econômica da tributação do consumo pode ser dividida em duas categorias. A primeira está relacionada ao valor bruto da produção (VBP) das mercadorias, cujos efeitos são conhecidos como tributos “em cascata” ou cumulativos sobre vendas. A segunda opção está atrelada ao valor agregado (IVA) das mercadorias.

Dentro da categoria sobre o valor adicionado, o tratamento dado aos bens de capital pode ser classificado em três tipos:

1. IVA - Produto – incidente sobre os bens de consumo e sobre os bens de capital.
2. IVA - Renda – incide sobre os bens de consumo e não isenta os bens de capital, mas permite uma dedução no valor correspondente à depreciação anual (tributa a variação dos estoques).
3. IVA - Consumo – incide sobre os bens de consumo e isenta os bens de capital no momento da aquisição.

Os métodos para o cálculo do valor do tributo são três: o método de subtração, o método do débito e crédito e o método de adição. Na Tabela 3 podemos observar a sistemática de cada metodologia, e constatar que todas geram idêntico valor total fiscal, se diferenciando apenas pela forma de cálculo. A primeira subtrai o valor de vendas do valor de compras e aplica a alíquota; o segundo contabiliza o valor da alíquota tanto nas vendas quanto nas compras e cria valor fiscal a partir dessa diferença; o terceiro método segrega cada componente adicionado ao insumo até a venda e aplica a alíquota ao somatório final.

Por questões de isenções, créditos e progressividade das alíquotas, o método de cálculo mais utilizado é o método do débito e crédito. Outra vantagem encontrada na utilização deste processo é que permite uma melhor condução das políticas tributárias e maior entendimento das etapas.

No que se refere às alíquotas do IVA, acredita-se que a adoção de uma alíquota única evita distorções econômicas. Porém, visto o problema da regressividade tributária sobre o consumo, a adoção de alíquotas múltiplas objetiva essa correção. Recomenda-se a manutenção de três níveis de alíquotas, de acordo com a prática que já vem se firmando no Brasil, e em concordância com o que se pratica na ordem internacional do IVA.

Tabela 3 - Tabela comparativa dos métodos de cálculo do saldo devedor para alíquota de 10% e valores em R\$.

Métodos	Indústria	Atacado	Varejo	Total
1. Subtração				
(+) Vendas	350	850	1100	2300
(-) Compras	100	350	850	1300
(=) Valor Adicionado	250	500	250	1000
Valor do Imposto	25	50	25	100
2. Débito e Crédito				
Vendas	350	850	1100	2300
Débito (2.2)	35	85	110	230
Compras	100	350	850	1300
Crédito (2.4)	10	35	85	130
(2.2 - 2.4) = Valor do Imposto	25	50	25	100
3. Adição				
Salários	150	300	200	650
Aluguéis	50	100	20	170
Juros	25	75	20	120
Lucro	25	25	10	60
(Σ) = Total	250	500	250	1000
Valor do imposto	25	50	25	100

Fonte: LAGEMANN (2009).

Um IVA de taxa uniforme é administrativamente mais simples do que um IVA com uma estrutura de taxas múltiplas. Porém, países que utilizam o IVA para a redistribuição de renda e para o desenvolvimento regional adotam taxas múltiplas, que implicam custos mais altos e possíveis perdas de ingressos devido às dificuldades de controle. A solução intermediária seria: bens básicos – taxa zero ou muito baixa; bens normais – taxa geral intermediária; e bens de luxo – taxa elevada (BRASIL – SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 1994, p.18).

Como instrumento fiscal, a alíquota zero é responsável por remover toda a tributação, diferentemente das isenções, que se limitam apenas a eliminar a tributação naquele estágio. Isenções são importantes para estimular setores econômicos frágeis, como as pequenas e médias empresas, ou como meio de empurrar a economia em situações de recessão; já a questão de aplicação de alíquota zero a determinados produtos é algo que engloba consequências mais complexas e peculiares. No que remete às pequenas e médias empresas, o IVA não gera nenhuma distorção ou modificação necessária. As práticas atualmente adotadas de incentivos a essas áreas devem ser preservadas, promovendo seu aperfeiçoamento sempre que necessário.

O IVA pode ser cobrado “por dentro” ou “por fora”. Diz-se que um imposto é cobrado “por dentro” quando se inclui o imposto na base de cálculo do valor do mesmo, e é cobrado “por fora” quando se exclui o imposto da fórmula. As fórmulas usualmente utilizadas são as demonstradas na Ilustração 1.

“por dentro”	$P = B / (1 - t)$
“por fora”	$P = B * (1 + t)$
P é o preço do produto, B é a base de tributação e t é a alíquota.	

Ilustração 1 – Fórmulas para métodos de cobrança do imposto.

Ilustração criada pelo autor.

Portanto, conclui-se que dada uma determinada alíquota, o preço é maior quando o tributo é computado “por dentro” que quando o cálculo é feito “por fora”. Estes métodos de cobrança estão estritamente ligados com a visibilidade do imposto. Quando se aplica a cobrança “por dentro” dificulta-se a percepção do montante de tributo incluído no preço final da mercadoria por parte do contribuinte. Seguindo a linha de raciocínio de maior transparência e simplicidade tributária, o IVA “por fora” dará maior credibilidade ao sistema tributário e reforçará os laços de co-responsabilidade do cidadão contribuinte com o governo arrecadador.

Em termos macroeconômicos, o consumo via valor agregado pode ser expresso pela seguinte formulação:

$$VA = VP - VI - VK + D$$

VA = Valor agregado do consumo.

VP = Valor da produção total.

VI = Valor dos insumos intermediários e matérias-primas.

VK = Valor dos bens de capital.

D = Depreciação.

Ou ainda, em busca de um IVA-Consumo que isente exportações e inclua as importações, basta admitir uma alíquota e completar que:

$$tVA = t(VP - VI - VK - VX + D)$$

VX = Valor das exportações.

Observação: as importações estariam incluídas em VP se finais, VI se intermediários e VK se bens de capital.

5.1.3 Princípio do destino

Segundo Shoup (1986), o IVA que tributa os bens nacionais, incluindo os que são posteriormente exportados, mas não tributa o valor adicionado dos tributos importados é caracterizado pela adoção do princípio da origem. Em contrapartida, o IVA que tributa os bens nacionais e do exterior que tenham como destino os consumidores domésticos, exportações isentas e importações tributáveis, caracteriza-se por adotar o princípio do destino.

A utilização desse último (princípio do destino) implica que os impostos sejam cobrados no local onde as mercadorias são consumidas, de modo que as exportações sejam isentas e o país tribute as compras externas conforme as mesmas regras que incidem sobre os bens nacionais. Sendo assim, a cobrança do imposto pelo princípio do destino assegura a igualdade de tratamento de produtos similares produzidos em países diferentes (GIAMBIAGI E ALÉM, 2008).

No caso do ICMS doméstico, vigora um sistema misto. Para bens destinados ao exterior, o Brasil segue as regras do princípio do destino, já para as mercadorias comercializadas entre estados brasileiros aplica-se o “princípio do destino restrito”. Para as vendas interestaduais existem alíquotas que são impostas na origem, a diferença entre esta alíquota interestadual e a alíquota interna do produto no estado de destino é arrecadada pelo estado importador. Esse modelo conjuga os problemas, tanto do destino, quanto da origem.

Quanto à operacionalização do princípio do destino, duas principais alternativas podem ser consideradas:

- (a) Imposto cobrado na origem, mas a receita atribuída ao estado (país de destino).
- (b) Alíquota zero nas exportações, a responsabilidade pelo pagamento do imposto e pelo controle das operações seria das empresas importadoras. A fiscalização seria exercida através dos livros de contabilidade dos importadores.

A segunda opção deixa de ser atraente para a entidade responsável pela arrecadação fiscal por facilitar a sonegação e proporcionar instrumentos necessários para a proliferação de firmas “fantasmas” cujo principal produto para comercialização é a nota fiscal, trazendo sérios problemas de receita para os estados consumidores. Em contrapartida, se o tributo for

cobrado na origem para posterior compensação na receita do estado de destino, tais problemas apontados deixam de existir. Para o exportador, não existirão vantagens tributárias a fim de elaborar operações fictícias, enquanto que para o importador haverá o inteiro interesse em registrar as operações no estado de destino para evitar ficar privado do direito de utilização do crédito fiscal. Portanto, a alternativa mais estudada nas economias que adotam o IVA é a operacionalização pela primeira metodologia.

A tributação pelo princípio da origem é o maior responsável, atualmente, pelas guerras fiscais e conflitos vivenciados entre os estados brasileiros. Se adotado o princípio do destino, não só haverá a redução de tais conflitos como também se consolidará a autonomia estadual sancionada pela Constituição de 1988. Affonso e Silva (1995, p. 82) citam que, “a adoção do princípio de destino tende a proporcionar maior autonomia tributária aos estados, minimizando as possibilidades de conflitos interestaduais (guerra fiscal, etc.)”. Embora essa mudança não extinga por completo os entraves interestaduais, a sua adoção permitiria a eliminação dos conflitos, em sua maior parte, e explicaria a vantagem da harmonização fiscal exercida pelo IVA.

[...] a adoção do princípio do destino elimina os efeitos da concentração da atividade produtiva sobre a distribuição das receitas estaduais. A distribuição da receita do IVA passa a guardar uma estreita relação com o consumo realizado em cada estado e com o poder aquisitivo da sua população. As desigualdades remanescentes seriam explicadas pela distribuição de renda per capita nacional e pelo grau de concentração da renda interna de cada estado da Federação (REZENDE, 1993, p. 383).

Outro benefício sustentado pelo princípio do destino aplica-se, então, aos problemas de distribuição das receitas. No que se refere à redistribuição vertical, atualmente, o Fundo de Participação Estadual e o Fundo de Participação Municipal demonstram um progressivo esgotamento. Na redistribuição horizontal, redução de alíquotas interestaduais do ICMS, também se observa o alcance do próprio limite. Todos esses problemas estão altamente relacionados com a presente aplicação do princípio da origem, incentivando evasão via exportações fictícias e comércio de notas fiscais. A adoção do princípio do destino surge como única saída possível para evitar essas imperfeições.

5.1.4 Impostos especiais

Os impostos especiais surgem como complementação do IVA único, por três razões básicas indicadas por Fernando Rezende (1993):

- I. Existir elevada concentração de produção, tornando relativamente simples a tarefa de arrecadação e controle.
- II. Possuir consumo condenado, do ponto de vista ético, por causar danos à saúde do consumidor ou ao meio ambiente.
- III. Proporcionar um elevado potencial tributário, originada por uma ampla difusão do consumo e de uma baixa elasticidade da demanda em relação ao preço.

Entende-se que os impostos especiais apareçam na tentativa de acrescentar ao IVA único uma fonte alternativa de receita, aplicado a um número reduzido de produtos. As justificativas mais frequentes na aplicação de tais impostos estão relacionadas com as questões fazendárias – na qual existem vantagens do ponto de vista de maior arrecadação com baixo custo administrativo – ou com motivos extrafiscais – relacionados ao não incentivo do consumo ou preservação da natureza.

Outras razões apontadas para a existência de impostos especiais são encontradas em situações nas quais o tributo surge como meio de regular e corrigir ineficiências na utilização de recursos. É favorável, também, a utilização desse ônus tributário em situações que permitam aumentar a progressividade sobre produtos de bens de consumo que pesem mais fortemente nos orçamentos de indivíduos com alta renda.

As tendências em curso sugerem que a tributação do consumo tende a assentar-se em duas principais categorias de tributos: o IVA e os impostos especiais. Estes últimos tributam o consumo de alguns produtos específicos, sob o argumento de que a imposição de um ônus adicional a esses produtos trazem ganhos significativos para o Tesouro, ao mesmo tempo em que desincentivam o consumo de produtos que acarretam efeitos nocivos à saúde e ao meio ambiente (fumo, bebidas, combustíveis fósseis). Os *'excise taxes'* têm longa tradição na prática tributária de todos os países e não se cogita seu abandono. De acordo com o espírito da integração, no entanto, advoga-se uma progressiva homogeneização das normas aplicadas em cada país, tanto do ponto de vista da lista de produtos tributados, quanto das alíquotas incidentes sobre o consumo dos produtos incluídos nessa categoria (REZENDE, 1993, p. 364).

Internacionalmente, três produtos são caracterizados por compor a maioria dos impostos especiais: o fumo, as bebidas e os combustíveis. Produtos como energia elétrica, veículos automotores e comunicações também possuem características suficientes para serem tributados de forma especial, gerando um volume superior de receita orçamentária. Porém, em virtude da melhor eficiência econômica, opta-se por não diferenciar esses tipos de produtos, atendo-se apenas àqueles que causarem danos à saúde dos consumidores ou serem considerados não-essenciais e de larga demanda.

Não se trata da exclusão da incidência do IVA, mas sim aplicação da alíquota acrescida de um ônus em produtos que suportem uma tributação mais elevada do que a efetuada por intermédio do IVA único à categoria dos bens supérfluos. Um exemplo comum de utilização de impostos especiais em países menos desenvolvidos são os impostos de importação. Em teoria, a alíquota do IVA já seria responsável por abranger tal evento, no entanto, em caráter de proteção à indústria doméstica ou como fonte alternativa de receita, os governos desses países optam por adicionar um imposto especial para as importações.

5.2 AS PROPOSTAS DE REFORMA

Como já mencionado, inúmeras foram e ainda são as tentativas de reforma do modelo tributário brasileiro sobre o consumo. Cabe aqui destacar o avanço ideológico desse movimento, começando pela comissão coordenada por Ary Oswaldo Mattos Filho na década de 1990 até as mais recentes formulações. É importante ressaltar que desde a década de 1990 até a formulação atual foram realizadas algumas pequenas mudanças nos perfis dos tributos, a fim de eliminar sua cumulatividade e suas ineficiências. A primeira proposta apresentada evidencia a maioria dos impactos oriundos da reforma, bem como trata, detalhadamente, a questão do IVA unificado. As outras propostas citadas, como a PEC 41/2003 e a PEC 233/2008 apresentam apenas a intenção de suas reformas.

5.2.1 A proposta da comissão coordenada por Ary Oswaldo Mattos Filho

Em julho de 1992, uma proposta abrangente de reforma fiscal foi elaborada por membros da Comissão Executiva da Reforma Fiscal. Essa proposta foi encaminhada para o presidente da República Fernando Collor de Melo e ao seu ministro da economia Marcílio Marques Moreira. Propunha-se a redução dos atuais (para a época) dezesseis tributos para um total de oito. Em resumo, a proposta idealizava:

- Simplificar o sistema tributário, possibilitando maior visibilidade da carga impositiva;
- universalizar os tributos, ampliando o número de contribuintes;
- reduzir os custos de tributação;
- eliminar os focos de sobretaxação, como medida auxiliar ao combate da inflação;
- redimensionar a carga fiscal, em conformidade com a capacidade contributiva das empresas e das pessoas.

Cabe aqui analisar as sugestões elaboradas referentes à tributação do consumo visto que tal proposta aglomerava reformas em todos os entes tributantes.

Passados alguns anos da Constituição de 1988, os ganhos fiscais obtidos pelos estados e municípios eram visíveis. Maior autonomia e a própria descentralização das receitas tributárias eram objeto de celebração. Tratava-se, então, de consolidar tais ganhos via adoção de um IVA único que ampliasse a base incidente do imposto estadual. Entre as vantagens, que serão detalhadas a seguir, os incentivos aos investimentos e às exportações por incorporação do IVA seriam fundamentais para um processo auto-sustentado de crescimento; além das vantagens imediatas pela simplificação do sistema tributário para a atividade produtiva e para o fisco.

A metodologia, então, selecionada por Ivo Torres (1993) para a adoção do IVA-Consumo baseia-se nos seguintes princípios básicos:

- (a) Âmbito e competência estadual;
- (b) geração, no mínimo, dos recursos equivalentes aos atuais tributos estaduais;
- (c) obediência ao princípio de destino em seus recolhimentos nas vendas interestaduais e internacionais;
- (d) tributação apenas de bens e serviços de consumo final, isentando os bens de capital;

(e) um imposto multiestágio sobre o valor adicionado.

Para que tais princípios fossem exercidos e a proposta ganhasse caráter mais prático, Fernando Rezende (1993, p. 376) elaborou o seguinte processo:

A adoção do IVA inicia-se com a incorporação do IPI e do ISS ao campo da tributação estadual. A extinção do IPI não corresponde a uma ampliação da base do ICMS, uma vez que ambos os tributos incidem sobre o valor adicionado na etapa que corresponde à produção industrial, mas a retirada do governo federal desse espaço tributário permitirá que ele seja ocupado pelos estados, mediante revisão das alíquotas incidentes sobre os produtos de maior valor. Já no caso dos serviços, a sua incorporação ao ICMS corresponde a uma ampliação da base, embora não se traduza, integralmente, em ganhos equivalentes de receita, no curto prazo, uma vez que a parcela dos serviços intermediários incorporada aos produtos tributados pelo ICMS é teoricamente captada por esse imposto na operação seguinte, por não haver compensação de crédito tributário.

Caracteriza-se, então, que a adoção de um IVA único abrangente de caráter estadual permitiria maior autonomia aos estados. O atual IPI já era um imposto sobre valor adicionado, portanto a sua incorporação ao ICMS não se traduziria em maior volume de arrecadação, mas sim na retirada da entidade federal do processo. A não incorporação dos serviços criaria distorções setoriais e regionais na distribuição do ônus tributário e na arrecadação, permitindo uma maior evasão fiscal. Um caráter já mencionado, mas que vale a pena realçar, remete ao poder de autofiscalização inerente ao IVA. A generalização dos mecanismos de débito e crédito tributário permitiria ganhos aos controles de fiscalização, decorrentes da melhoria e maior praticidade adquirida.

Detenhamo-nos um pouco nos efeitos da incorporação do IPI ao ICMS demonstrada por Waldemir Quadros (1993). Existe uma parcela do IPI que não seria incorporada ao tributo estadual, trata-se do IPI-Fumo, do IPI-Bebidas e do IPI-Veículos. Estes seriam submetidos à incidência do IVA acrescentada de impostos especiais de ordem federal. Portanto, denomina-se como IPI-Outros a parcela do IPI-Total que seria incorporada ao ICMS. Em decorrência dessa colocação e do fato desse processo não ampliar a base tributária, o ganho de arrecadação do imposto estadual seria obtido através da revisão e majoração das alíquotas de incidência do ICMS sobre esses produtos.

No que se refere ao resultado agregado dessa incorporação, trabalhava-se com a hipótese de que a carga tributária incidente sobre os produtos tributados pelo IPI-Outros permaneceria constante em detrimento da tributação pelo IVA com alíquotas ampliadas.

Portanto, como resultado final, realizar-se-ia um somatório simples do volume arrecadado pelo IPI-Outros com o volume arrecadado pelo ICMS.

A alíquota do IVA amplo deveria ser uma majoração da soma das alíquotas do IPI e do ICMS pela simples razão de que o ICMS incide sobre o valor agregado da produção industrial e sobre o valor do IPI calculado para esse mesmo valor adicionado. Ou seja, uma vez definido o valor agregado industrial aplica-se a alíquota do IPI e sobre esse somatório incide a alíquota do ICMS. Portanto, para manter o mesmo nível de arrecadação, deveria ser utilizada uma alíquota superior à simples soma do ICMS e do IPI.

Quanto às estimativas de arrecadação para cada estado, verificou-se uma concentração na arrecadação do novo imposto estadual para o estado de São Paulo (acréscimo de trinta e cinco por cento na receita total), mantido o princípio de origem efetuado pelo ICMS. Em contraposição, se adotado o princípio do destino – modalidade sugerida nesta proposta – verificar-se-ia que o impacto da incorporação do IPI-Outros sobre a atual arrecadação do ICMS situar-se-ia entre 10% (dez por cento) e 40% (quarenta por cento) para os estados brasileiros. Os estados que mais se beneficiariam seriam o do Maranhão e o do Acre, já o estado que sofreria menor impacto seria o do Amazonas. Vale ressaltar que as hipóteses para formar essas conclusões, bem como os dados encontrados para o mesmo, eram extremamente frágeis e precárias no que se refere a estimativas individuais ou específicas. O que deve ser considerado nesses resultados são as médias totais ou as tendências encontradas.

Sobre os resultados das receitas para as esferas do governo, observa-se que somente os estados ganhariam receita disponível. Surge, também, como grande problema a ser estudado com melhores recursos e mecanismos mais específicos, a perda de receitas dos municípios. Esse fenômeno seria capaz de inviabilizar politicamente a proposta de reforma tributária.

Outra questão que deve ser detalhada remete ao processo de incorporação do ISS ao ICMS. Dada a ineficiência observada no regime do ISS, os ganhos econômicos primários esperados pela reforma correspondiam à melhor eficiência e equidade ao sistema produtivo: eliminação do efeito cumulativo, efeito em cascata, desoneração de investimentos e exportações, aumento da eficácia da cobrança, homogeneidade e integração da tributação indireta de mercadorias e serviços.

Incluídos na base de cálculo do IVA, os serviços taxados de modo a interferir o mínimo possível na alocação de recursos no setor produtivo. Haveria um tratamento fiscal e homogêneo de mercadorias e serviços, eliminando-se a interação dos atuais impostos incidentes sobre estes bens e a divergência entre os métodos de tributação. Se for adotado um IVA do tipo consumo, também

ficariam imunes ou isentos de tributação indireta os serviços adquiridos com fins de formação bruta de capital fixo – especialmente, a construção – e os vendidos para o exterior, inclusive na forma de insumos. Em ambos os casos, atender-se-ia a princípios consagrados da teoria tributária que recomendam a desoneração dos investimentos (como forma de estimulá-los e tirar proveito sim, do crescimento econômico resultante) e das exportações (para não afetar a competitividade externa) (AFONSO, 1993, p. 548).

Em contraposição aos ganhos econômicos observados, a imposição do IVA sobre os serviços em geral implicaria problemas alarmantes para as finanças públicas, especialmente no que se refere às receitas dos municípios. Uma razão inicial para esse aspecto remete ao fato que a arrecadação não mais competiria aos municípios e que, portanto, estes ficariam dependentes dos repasses efetuados pelos estados.

Dois efeitos contraditórios seriam esperados com a incorporação. O primeiro resulta de um provável aumento de alíquota sobre as vendas sociais, visto que a alíquota do imposto estadual é, em média, quatro vezes superior à municipal. O segundo remete a redução da base tributária, uma vez que o IVA tributa apenas os serviços destinados ao consumo final. Outro aspecto importante referente à base de cálculo explica que o IVA depende do valor adicionado nos serviços, já o atual ISS incide sobre o valor de faturamento dos mesmos. Esta ocorrência implica a subutilização do imposto municipal quando incorporada ao ICMS, e, portanto, a receita potencial estimada acaba sofrendo redução.

Estimava-se, em média, que apenas uma fatia de 30% (trinta por cento) da arrecadação do ISS provinha de serviços destinados ao consumo final. Calculava-se, também, que dada a fusão do ISS ao ICMS o ganho de receita esperado seria de apenas 2% da arrecadação do imposto estadual. Para que se mantivesse o nível de arrecadação composto pelo ISS (6% da receita do ICMS) seria necessário que a carga do IVA sobre os serviços finais triplicasse em relação à imposta pelos municípios atualmente. Vale ressaltar que essa alternativa não seria válida visto que os serviços finais são compostos em sua maior parte por microempresas ou por itens relevantes para a cesta básica de consumo, tornando inviável a elevação de alíquotas nominais sobre tais serviços.

Duas alternativas surgiram como forma de compensar, sem a necessidade da elevação nominal de alíquota do IVA, as perdas financeiras geradas aos municípios pela incorporação do ISS ao ICMS:

1. A primeira indica equilibrar esse processo via aumento da cobrança do IPTU e Taxas, porém, estimava-se que seria necessário um reajuste médio na ordem de 70% (setenta por cento) de tais impostos para compensar o total de perdas.

Essa possibilidade seria remota pela magnitude do aumento relativo sugerido, apoiado por uma forte resistência dos contribuintes.

2. A segunda hipótese trata da compensação via aumento das transferências do ICMS em favor dos municípios. Estimava-se que essa cota deveria ser um quarto superior a repassada atualmente, ou seja, se a receita do ICMS se mantivesse inalterada, o repasse para os municípios que era de 25% (vinte e cinco por cento) deveria ser elevado para 31,5% (trinta e um vírgula cinco por cento).

Acreditava-se que, tanto em valores absolutos como em valores relativos, as maiores perdas seriam encontradas nas capitais. Para estas cidades seria necessário duplicar o valor do IPTU e das Taxas ou então um aumento no repasse no montante de 61% (sessenta e um por cento) do ICMS para que os prejuízos fossem recompensados.

O que se pode concluir na incorporação do ISS ao ICMS é que indiscutivelmente essa mudança ocasionaria ganhos de eficiência econômica. Em contrapartida o prejuízo no orçamento municipal estimado e as dificuldades encontradas nas alternativas para evitar essa perda obrigam que os estudos sobre tal situação sejam aprofundados, ressaltando os aspectos operacionais e a experiência internacional observada na dificuldade encontrada, também, pelos países desenvolvidos na implantação do IVA sobre serviços.

Outro tema a ser estudado como medida de integração econômica e modernização produtiva, é que a adoção do IVA implica em sua essência a plena desoneração dos investimentos e das exportações. A adoção do princípio do destino já é ferramenta suficiente para preencher o último requisito, já o primeiro poderia ser alcançado via concessão de crédito integral aos impostos incidentes sobre a aquisição de bens de capital.

Quanto à desoneração das exportações uma particularidade vale ser ressaltada. O Brasil é caracterizado no cenário internacional como rico e eficiente exportador de produtos primários e semi-elaborados (afinal é o que sustenta a teoria das vantagens comparativas). A tese que ampararia a tributação de tais produtos por razões de austeridade fiscal para estados menos industrializados contraria os princípios exercidos pelo IVA e as práticas de harmonização fiscal no cenário internacional. O fundamento do IVA-Consumo garante que o ponto a ser tributado seja o consumo e não a produção ou a exportação. O mecanismo que defende essa lógica se baseia na crença que as exportações geram renda, que por sua vez se transformam em consumo, criando, assim, um efeito multiplicador da renda a partir da atividade exportadora. Exonerar exportações é um estímulo ao aumento da renda e do

consumo. Portanto, a adoção do IVA poderia corrigir as anormalidades presentes no atual processo de exportação de bens primários e semi-elaborados.

No que tange os impostos especiais, dois tributos eram sugeridos para incidir conjuntamente com o IVA-Consumo. O primeiro estaria relacionado com a importação, a União tributaria de forma cumulativa com motivação de caráter extrafiscal, apenas para ser exercido como instrumento de políticas de comércio exterior. O segundo estaria indexado aos produtos especiais, como o fumo e as bebidas ou, em uma relação mais extensa, os veículos e os energéticos. Este último imposto serviria como meio de gerar maior volume de receitas à União e como modo de interferir no bem estar social de maneira que os indivíduos não sejam prejudicados pelo extenso consumo desses produtos.

5.2.1.1 O impacto financeiro

O importante a ser observado nessa reforma são os impactos financeiros do IVA sobre as finanças estaduais e municipais. A proposta não tinha como objetivo fundamentar saldos mais positivos para as receitas tributárias, mas sim preservar os níveis de repartição do ônus tributário entre a União, estados e municípios. Essa tarefa seria extremamente simples, se não fossem os problemas observados pela diversidade de situações encontradas no comércio interestadual e na precariedade estatística sobre a qual devem realizar-se as inferências.

Para tal objetivo, a proposta baseava-se nos estudos já efetuados por Ueda e Torres em 1984 e por Varsano em 1987. Por razões de falta de aparato estatístico preciso, não foi possível uma previsão levando em consideração todos os argumentos ou situações propiciadas pela proposta de reforma. Cabe aqui, então, fazer inferências apenas sobre a adoção do princípio do destino nas operações interestaduais e sobre a incorporação do IPI e do ISS ao ICMS (na época dos estudos ainda ICM). O objetivo, portanto, era comprovar que o efeito conjunto das três modificações assinaladas geraria para a grande maioria dos estados ganhos significativos de receita.

Algumas observações importantes devem ser consideradas sobre esses dois estudos. Nas aproximações de Varsano, demonstra-se que o efeito isolado da adoção do princípio do destino no comércio interestadual afetaria negativamente a receita de onze estados (embora em pequena proporção). Já as inferências realizadas por Ueda e Torres apontaram que tal resultado seria negativo para um total de apenas três estados. As razões para essa divergência

eram questões fundamentais. Dado que não existiam grandes divergências metodológicas nos estudos, a explicação para tais diferenças estariam relacionadas com a deficiência das informações estatísticas e/ou com a ocorrência de transformações significativas na estrutura do comércio interestadual entre um estado e outro.

Embora existissem resultados divergentes, algumas conclusões puderam ser realizadas:

- (a) Dado o efeito isolado da adoção do princípio do destino, os estados com déficit inter-regional superior em 50% (cinquenta por cento) ao valor das exportações apresentariam ganhos de arrecadação. Tal resultado decorria da diferença entre as alíquotas cobradas na fronteira para o caso de um estado “consumidor” (12% sobre as exportações e 10% sobre as importações).
- (b) A situação inversa também foi evidenciada, ou seja, os estados com superávits inter-regionais superiores a 75% (setenta e cinco por cento) do valor das importações enfrentariam perdas em suas receitas.

A primeira conclusão evidenciada é que o efeito isolado da adoção do princípio do destino resultaria em ganhos de arrecadação para a maioria dos estados brasileiros. A questão que passou a ser estudada foi que se para os estados que apresentarem perdas com a adoção isolada do princípio do destino a ampliação da base do imposto resultante da transformação do ICMS no IVA compensaria tal prejuízo.

A hipótese que surgiu como resposta a tal indagação sugeriu que os estados que apresentassem perdas pela adoção isolada do princípio do destino seriam os que detêm maior nível de desenvolvimento, e, portanto, maior potencial de consumo. A incorporação do IVA e a aplicação de alíquotas mais elevadas para os bens de menor essencialidade já deveriam ser ferramentas suficientes para reequilibrar as finanças dos estados em questão.

Examinando melhor a questão dos ganhos na incorporação do IPI ao ICMS, o efeito da captação pelo, então, IVA dependeria da diferença entre a alíquota do IVA e a alíquota média do IPI para os tributos não incluídos na categoria de impostos especiais; dependeria, também, da participação atual do imposto sobre o consumo de produtos industrializados na receita de cada estado. O Gráfico 2 evidencia a situação dos ganhos obtidos pelos estados dada a diferença entre as alíquotas do IVA e do IPI. Nota-se que em situações de elevada participação de bens de consumo industrializados na arrecadação e diferença de alíquotas entre 5% e 7% os ganhos de receita poderiam alcançar a faixa dos 25%.

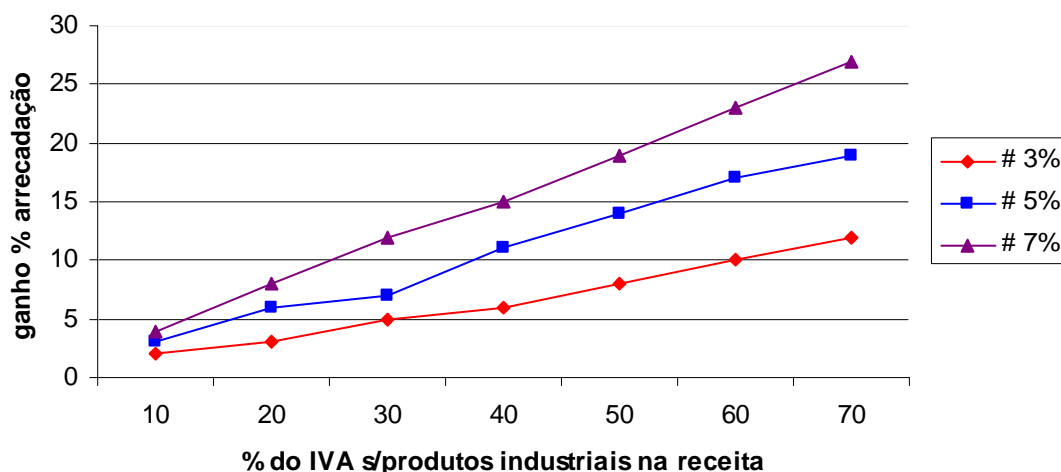


Gráfico 2 - Ganhos obtidos pelos estados pela diferença entre as alíquotas do IVA e do IPI
 Fonte: Rezende (1993).

No que se refere à incorporação dos serviços à base do IVA a situação era mais delicada. As expectativas de ganhos eram mais modestas. Isso se devia ao fato de que importantes componentes do setor terciário (transportes, telecomunicações e energia) já foram incorporadas ao tributo estadual em 1988. Portanto, estimava-se que dada uma base do setor de serviços incorporada ao IVA na faixa entre 10% e 20% da base total, os ganhos de receita poderiam ser da ordem de 2% a 5%. Observa no Gráfico 3 o modesto acréscimo de receita ocasionado pela incorporação dos serviços ao ICMS.

Dada a ação conjunta da adoção do princípio do destino e da incorporação do IPI e o ISS ao ICMS, perdas de receitas para qualquer estado são remotas. Embora tenha sido evidenciado que a ação isolada da adoção do princípio do destino poderia gerar, inicialmente, prejuízos para as receitas de algum estado em particular, demonstrou-se que a incorporação do IPI e do ISS ao ICMS é suficientemente capaz de compensar adequadamente essa diferença.

Em contrapartida, alguns casos especiais mereciam atenção. Existem situações extremamente particulares em que essa regra geral não pode ser aplicada. O caso da Zona Franca de Manaus é um exemplo dessa circunstância. Caracteriza-se por um estado altamente superavitário no comércio inter-regional, mas cuja renda e população não possuem potencial de consumo suficiente para reequilibrar as finanças com a ampliação da base do tributo. Tomar medidas compensatórias de caráter especial seria a solução para resolver esse pequeno número de situações extraordinárias.

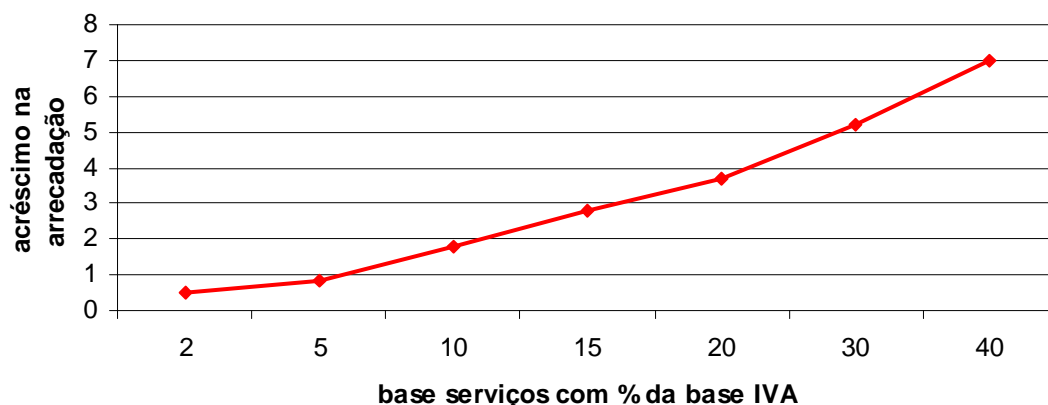


Gráfico 3 – Acréscimo de receita ocasionado pela incorporação dos serviços ao ICMS
 Fonte: Rezende (1993).

5.2.1.2 Problemas para a implantação

Os principais obstáculos encontrados na substituição do ICMS pelo novo IVA-Consumo, segundo Bonini e Paula (2003), são as disparidades das bases econômicas regionais observadas no cenário brasileiro. Essas são responsáveis por afetar as isenções, a uniformidade de alíquotas e as relações comerciais entre os estados, interferindo, portanto, em questões importantes da natureza operacional.

Um dos problemas apontados para a implantação da reforma está relacionado com a questão administrativa dos tributos. Sabe-se que a adoção do IVA unificado e do princípio do destino promovem o desempenho da autofiscalização dos impostos e a simplificação do sistema tributário. Portanto, as aplicações de tais medidas incentivam um clima de cooperação entre os estados, as autoridades fazendárias e os próprios contribuintes. Demonstradas essas vantagens, Fernando Rezende (1993, p. 384) acrescenta:

A integração dos sistemas de fiscalização de vários tributos é a forma de obter-se, simultaneamente, ganhos do ponto de vista da eficiência e dos custos da fiscalização. Por motivos óbvios, a sonegação de impostos quando feita de modo organizado, propaga-se por toda a cadeia tributária. A cooperação entre estados, e entre estes e o governo federal, no campo de fiscalização, pode ser uma forma muito mais efetiva de obter-se resultados imediatos no combate à evasão que a tentativa de atuar isoladamente com o mesmo propósito.

Partindo para a praticidade do modelo, sabe-se que tais vantagens não surgem ao acaso e que continua sendo necessário um sistema de controle e fiscalização eficiente. A experiência demonstra que problemas de sonegação fiscais sempre irão existir – ainda não se criou nenhum mecanismo de controle ou de arrecadação capaz de sancionar tal efeito.

Varsano (1987) alerta para algumas dificuldades operacionais na introdução do imposto único IVA-Consumo no campo de abrangência dos serviços:

- (i) Os serviços são, normalmente, produzidos em um único estágio, portanto a arrecadação parcelada e/ou antecipada do imposto (uma das vantagens do modelo sobre valor adicionado) é pouco relevante.
- (ii) Para serviços exportados ou importados, tais como assistência jurídico-administrativa, hotelaria e transportes, o princípio do destino gera dificuldades para detectar o momento da incidência do imposto. Não somente nessa situação, mas para os serviços em geral, torna-se difícil a definição do local em que foi efetivamente consumido o produto. A solução adotada nos países europeus remete a incidência do IVA com base no local de domicílio do fornecedor.
- (iii) A grande participação de empresas de pequeno porte, microempresas e profissionais autônomos nesse segmento geram a necessidade de aplicar regimes alternativos ao IVA convencional.
- (iv) Dificil utilização do método dos créditos fiscais na tributação de determinados serviços, tais como serviços bancários secundários, loterias, corretagens e agenciamentos.

Dentro da proposta de reforma na tributação sobre o consumo no Brasil, têm-se como principal razão a seguinte ideia geral que impossibilita a implantação do IVA único:

A implementação dessa proposta – presente nos últimos planos de reforma tributária no Brasil – enfrenta dois tipos de dificuldades. Por acarretar mudanças significativas – de ordem institucional, administrativa, financeira e federativa – no atual sistema de arrecadação e de repartição da receita, gera incertezas e dúvidas quanto aos seus impactos sobre as finanças públicas, dificultando o acordo necessário no atual texto constitucional. Ela não foi ainda implementada principalmente por causa da resistência de estados e municípios às mudanças sugeridas (AFFONSO; SILVA, 1995, p. 82).

Portanto, no momento em que as desconfianças das entidades estaduais e municipais forem retiradas – via demonstrações estatísticas que a adoção do IVA-Consumo trará benefícios para o atual sistema tributário – haverá viabilidade para a implantação das reformas sugeridas nesse capítulo.

5.2.2 PEC 41/2003

A motivação principal da Proposta de Emenda à Constituição n° 41/2003 foi enfrentar a “guerra fiscal” entre os estados com base no ICMS. Para tanto, a proposição era:

- Unificar as alíquotas;
- dar fim aos benefícios tributários;
- proibir as normas autônomas por parte dos estados.

É evidente que a unificação da legislação do ICMS e a vedação da autonomia estadual eliminariam a disputa no âmbito da legislação tributária, porém o que esta proposta não evidenciou foi a modificação do princípio misto de tributação do comércio interestadual para o princípio de destino puro, mantendo a oportunidade de “guerra fiscal”.

Essa indução na perda da autonomia estadual foi um dos aspectos mais polêmicos da proposta reformista. Embora as leis estaduais apenas complementem a lei nacional (“Lei Kandir”), a centralização legislativa tornou-se, na visão dos estados, uma reação desproporcional ao problema levantado. Dever-se-ia encontrar uma maneira de eliminar os defeitos do sistema vigente do ICMS sem sacrificar a autonomia legislativa estadual em matéria tributária.

5.2.3 PEC 233/2008

Para começar a analisar a Proposta de Emenda à Constituição n° 233/2008 destacam-se os vigentes problemas do sistema tributário: complexidade (muitos tributos com a mesma base tributária além de 27 legislações para o ICMS); “guerra fiscal” no âmbito do ICMS; cumulatividade do ISS, CIDE, parte do PIS e COFINS; desoneração incompleta das

exportações; e tributação excessiva da folha de pagamentos. Para resolver esses agravantes, a PEC 233/2008 possui seis objetivos principais:

1. Simplificar o sistema tributário.
2. Fim da “guerra fiscal”.
3. Correção de distorções na estrutura tributária que prejudicam o investimento e a eficiência.
4. Desoneração tributária.
5. Melhora da Política de Desenvolvimento Regional.
6. Melhoria da qualidade das relações federativas.

O modelo proposto pela União sugere a extinção de PIS, COFINS, CIDE Combustíveis e Salário-Educação com a criação do IVA Federal (IVA-F). Esse IVA-F passaria a ser um “super IVA”, com vasto campo de incidência e abrangendo todos os bens e a totalidade dos serviços (não apenas comunicação e transportes como é o atual ICMS estadual).

Quanto às características desse IVA-F, ele seria não cumulativo, incidiria nas importações e não incidiria nas exportações, as alíquotas seriam calculadas “por dentro” e desoneraria os investimentos. Esta proposta não sugere a extinção do IPI, apenas indica que esse tributo passe a ser mais “seletivo” e “regulatório”, fazendo parte da base de repartição de receitas para os estados e municípios.

O IVA-F passaria a ser compartilhado, e se criaria um Fundo de Equalização de Receitas (FER) para ressarcir os estados por eventuais perdas no processo de transição para o “novo ICMS”. Posteriormente, esse fundo seria utilizado como instrumento de equalização de receitas, promovendo o equilíbrio socioeconômico entre estados e municípios. No que representa a questão do compartilhamento, o Rio Grande do Sul sofreria uma perda gradativa, visto que não existe na proposta um mecanismo exclusivo de ressarcimento às exportações. Atualmente, o Rio Grande do Sul recebe cerca de R\$ 800 milhões pelo sistema de partilha (FPEX, Lei Kandir e Auxílios).

O “novo ICMS”, portanto, unificaria a legislação do ICMS, promovendo sua simplificação e concentração legislativa (27 legislações em uma). O ISS ficaria fora da base do “novo ICMS”, impedindo a possibilidade de uma IVA amplo estadual. Não existe, na proposta, limitação para a quantidade de alíquotas que o “novo ICMS” poderia ter.

Para o processo de transição, a proposta sugere que as alíquotas interestaduais sejam gradualmente reduzidas, sendo o processo completado no oitavo ano subsequente à aprovação da PEC. O modelo de migração para o princípio do destino prevê a possibilidade de cobrança

na origem com distribuição das receitas interestaduais através de uma câmara de compensação entre os estados. Manter-se-ia uma alíquota residual de 2% na origem para estimular a fiscalização e ressarcir custos administrativos, além do prazo de transição permitir que benefícios já concedidos sejam progressivamente reduzidos.

Ainda sobre o processo de transição, haveria a redução progressiva do prazo para apropriação de créditos referentes às aquisições de bens de capital. Ocorreria, também, mudança na competência do CONFAZ, este, então, sendo responsável por editar o regulamento nacional único e tendo a possibilidade de autorizar benefícios fiscais, desde que uniformes em todo o país. Vale ressaltar que este modelo manteria a constitucionalização da não-incidência para todas as exportações.

5.2.4 Considerações sobre as propostas de reforma

Adotar o IVA-Consumo é algo indispensável para a modernização fiscal e para o equilíbrio federativo. Embora não existam comprovações econométricas do não prejuízo orçamentário para os estados e municípios, essas desconfianças não justificam a negação final desta reforma.

Cabe ressaltar que a intenção principal da adoção do IVA unificado é a transferência da tributação indireta que hoje é suportada pela produção e pelos investimentos para o próprio consumo. O propósito é melhorar a repartição de tais impostos, e para isso o princípio da seletividade incorporado ao IVA-Consumo permite atender melhor aos objetivos de justiça fiscal em função da essencialidade dos bens. Em resumo, a defesa dessa mudança baseia-se na tributação abrangente do consumo, com alíquotas mais modestas, e que não proporcione um incentivo à sonegação.

Evidencia-se uma evolução estrutural nas propostas. Embora não seja possível delimitar qual proposta é mais adequada, por não existirem estudos econométricos suficientes para tal inferência, é fácil notar que não se trata de centralizar o poder de arrecadação em apenas uma competência, mas sim em lograr distribuir essa receita de modo a não prejudicar o atual sistema. Na década de 1990, acreditava-se na unificação e centralização do IVA, o qual seria de competência estadual. Já, na década de 2000, essa proposta foi sendo alterada, passando a sugerir a criação de um IVA-Federal e um IVA-Estadual. Essa evolução é justificável por não provocar mudanças drásticas nas estruturas de distribuição das receitas,

visto que não remete uma centralização de arrecadação. Desse modo, União, Estado e Municípios continuariam com fontes individuais de receitas, além de ocorrerem compensações.

Outra questão interessante na evolução das propostas que pode ser caracterizada é o impacto potencial na mudança do sistema e sua duração. Na década de 1990, sugeria-se uma mudança drástica e imediata, com a implantação plena do IVA-Estadual e poucos mecanismos de compensação. Atualmente, essa situação torna-se divergente, uma vez que a conjuntura econômica não permite (e não incentiva) mudanças drásticas no sistema tributário. Portanto, hoje, acredita-se na elaboração de um sistema de compensação para as competências que, por alguma razão, sofrerem perdas de arrecadação, através de sistemas legais, com prazos e alíquotas pré-definidas, ampliando-se, dessa forma, o horizonte de planejamento da proposta.

Para aproximar o sistema tributário brasileiro dos padrões internacionais observados, estima-se que a carga de impostos sobre o consumo situe-se na faixa dos 11% (onze por cento). Nessa perspectiva, para resolver os atuais problemas de financiamento encontrados pelo governo, acredita-se que o IVA único venha ampliar a base de abrangência dos impostos, sem a necessidade do aumento de suas alíquotas. Como fator importante, também vale lembrar que a adoção do IVA traz como consequência indireta a solução definitiva para a recorrente guerra fiscal propiciada pelos estados brasileiros.

Como última consideração sobre a PEC 233/2008, evidencia-se algumas vantagens que essa proposta permitiria ao sistema tributário nacional, tais como a simplificação da legislação federal, o fim da cumulatividade residual de PIS e COFINS, além da sensível redução da “guerra fiscal”. Como desvantagens, porém, é considerável que esse modelo concentraria ainda mais a arrecadação em poder da União, bem como implicaria a perda das peculiaridades locais legislativas do atual ICMS. A não incorporação do ISS ao “novo ICMS” também agrava a implantação dessa proposta, visto que sua não inclusão manteria o estado atual altamente prejudicial tanto para os contribuintes quanto para as arrecadações estaduais, deixando a legislação tributária à margem dos padrões internacionais de tributação do consumo.

A simplificação tributária propiciada pelo IVA é uma ferramenta suficiente para a redução dos custos administrativos das empresas. Atualmente, o que impõe custos elevados aos contribuintes é a multiplicidade de tributos incidentes sobre a produção, circulação e consumo de mercadorias e serviços e não sua complexidade. No agregado, conclui-se que a

adoção do IVA-Consumo seria uma reforma propícia para a modernização da economia e das instituições nacionais, promovendo a integração competitiva no âmbito do mundo moderno.

6 CONCLUSÃO

Fica evidente, neste trabalho, que a escolha entre modelos tributários é uma questão muito delicada e que merece forte atenção tanto por parte do Estado, que aplica e arrecada os impostos, tanto quanto por parte dos contribuintes, que sofrem os efeitos da não-neutralidade tributária. Existem diversas metodologias que explicam a melhor forma de tributar o consumo, mas sabe-se que o modelo de impostos sobre valor adicionado é a forma mais eficiente e neutra de tratar esta questão.

Os conceitos básicos e os princípios dos sistemas fiscais estão sempre sendo aprimorados em prol da não intervenção no mercado, ou então, quando a intervenção é direta, ocorre apenas para corrigir alguma externalidade. O sistema tributário ideal deve seguir linearmente os princípios da justiça, da equidade e da neutralidade tributária. Qualquer desvio dessa metodologia está sujeito a causar imperfeições e distorções no mercado de bens e serviços.

A experiência internacional demonstrada neste trabalho provou que o imposto sobre valor adicionado é o método tributário que mais cresceu no século XX. Diversos países reconheceram sua supremacia sobre outras alternativas e passaram a adotá-lo. Em outros casos, essa adoção partiu de uma obrigação normativa, como é o caso dos países da Comunidade Européia, os quais são obrigados a adotar o IVA por ordem da comissão do bloco. Esse mecanismo também procura ser adotado para o MERCOSUL, para evitar o diferencial de alíquotas aplicadas nos países-membros, mas diversas razões ainda tornam este assunto meramente teórico, não evidenciando a imediata necessidade do mesmo.

Evidenciou-se que o Brasil foi o país pioneiro na adoção de um tributo abrangente sobre o consumo, é o caso do ICM em 1967. Essa manobra, como destacada no trabalho, foi totalmente arriscada e sem previsão de consequências. Porém, os retornos obtidos com essa medida são, até hoje, usufruídos e evidenciados. Essa reforma serve como exemplo de que mudanças não planejadas também possuem a possibilidade de se tornarem vitoriosas. De 1967 até os dias de hoje, várias reformas foram realizadas no ICM, transformando-o no ICMS, que passou a ser regulamentado pela Lei Kandir; surgiram também outros tributos, como o IPI e o ISS, e diversas contribuições para acrescentar a tributação do consumo. Todas essas medidas buscaram aprimorar o sistema tributário, mas muitas vezes prejudicaram alguns princípios básicos dos impostos. São os problemas referentes à cumulatividade dos impostos, a

regressividade tributária e a superposição de tributos, além da guerra fiscal entre os estados, que ainda prejudicam e distanciam o sistema tributário brasileiro do seu ideal.

Evidencia-se, portanto, que o próximo passo a ser adotado pela economia brasileira é a adoção de um IVA unificado amplo sobre as mercadorias e a prestação de serviços. Essa medida pode ser adotada pela incorporação do ISS e do IPI ao ICMS, como sugere a comissão Ary Oswaldo Mattos Filho, ou por outras maneiras que propostas alternativas possam sugerir, como por exemplo, a criação do IVA-F e do IVA-E recomendados pela PEC 233/2008. A questão aqui está em concretizar a modernização do sistema tributário brasileiro e sua aproximação com as melhores práticas adotadas no cenário internacional.

Mostrou-se neste trabalho, também, que a metodologia do IVA não é única. Este tributo é responsável por uma combinação de diversos princípios e características, ou seja, este modelo pode ser facilmente manipulado para sua melhor implantação na economia em questão. Não faltam argumentos que provem a supremacia do IVA, mas sim faltam estudos econométricos que evidenciem o não prejuízo de uma possível reforma. No momento em que um projeto apresentar, com melhores instrumentos e maior segurança, as consequências de uma reforma tributária, esta será imediatamente aplicada, e o Brasil se aproximará da modernização tributária.

Sabe-se que o ICMS, o IPI e o ISS, atualmente, encontram-se em um contexto econômico favorável, ou seja, a estabilidade econômica, política e social brasileira vivida nos últimos anos impede que mudanças drásticas sejam aplicadas no sistema tributário. Se o contexto fosse desfavorável, talvez houvesse maior apoio em prol da modernização dos impostos. Embora uma reforma abrangente não seja a melhor opção a ser tomada na atual conjuntura econômica, os problemas e defeitos encontrados no atual sistema não podem ser escondidos ou não evidenciados. Este trabalho demonstrou que diversas imperfeições precisam ser corrigidas com urgência, não se pode permitir a “guerra fiscal” diária evidenciada entre os estados membros da mesma União.

Fica a questão, portanto, se existe momento oportuno para realizar uma reforma tributária. A reforma de 1967 é exemplo de que não, talvez seja preferível arriscar para colher retornos futuros. A sugestão passa a ser, então, a de aprofundar os conceitos já estudados e procurar melhorar os instrumentos econométricos com a finalidade de gerar uma melhor previsibilidade das inferências realizadas.

REFERÊNCIAS

AFFONSO, Rui; SILVA, Pedro Luiz, organizadores. *Reforma tributária e federação*. São Paulo. FUNDAP. 1995.

AFONSO, José Roberto Rodrigues (coord.). A tributação indireta dos serviços e a criação de um imposto sobre o valor adicionado. In: ARY OSWALDO MATTOS FILHO (coord.) – *Reforma fiscal coletânea de estudos técnicos*. São Paulo: DBA – Dórea Books and Art, v.2. pp.471-567. 1993.

BRASIL. *Secretaria da receita federal*. Sistema tributário: características gerais, tendências internacionais e administração. Brasília: Escola de administração fazendária, 1994.

BONINI, Mário; PAULA, Tomás de. A evolução recente do ICMS e as finanças dos governos estaduais na perspectiva do IVA. In: ARY OSWALDO MATTOS FILHO (coord.) – *Reforma fiscal coletânea de estudos técnicos*. São Paulo: DBA – Dórea Books and Art, v.2. pp.415-453. 1993.

CANTO, Gilberto Ulhôa. *IVA federal e estadual*. [s.l.], [s.n.], mimeo, 1994.

COFAZ - CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 17 mai. 2010.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas considerações sobre a reforma tributária. *Reforma de finanças públicas*. Brasília. Ano 46. N. 367. jul/set. 1986.

ERIS, I; KADOTA, D. *Reforma tributária e federalismo fiscal*. Ministério da Fazenda/FIPI (Relatório de Pesquisa). 1983.

FENAFISCO. *Proposta de reforma tributária apresentação Abril/2008*. Disponível em: <<http://www.reformatributaria.org.br/>>. Acesso em: 17 mai. 2010.

FENAFISCO. *Revista reforma tributária proposta do FENAFISCO*. Disponível em: <<http://www.reformatributaria.org.br/>>. Acesso em: 17 mai. 2010.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. *Federalismo fiscal, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária*. Brasília: FENAFISCO. Gráfica Santa Clara. 1998.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana. *Finanças públicas – teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: 3.ed. Campus. 2008.

GUIMARÃES, Raymundo. Considerações teóricas sobre os princípios básicos de um sistema tributário. In: *Ensaio FEE*. Porto alegre: FEE, ano 2, N° 1, pp. 95-142. 1981.

GUIMARÃES, Raymundo. Considerações sobre a reforma tributária. *Análise Econômica*. Porto Alegre: FCE UFRGS. 1991.

IMF – *INTERNATIONAL MONETARY FUND*. Disponível em <<http://www.imf.org/external/index.htm>>. Acesso em: 17 mai. 2010.

JOST, Leodegar. Um mínimo de Impostos. *UFRGS CPGE*. Porto Alegre, 1995 (Texto para Discussão N. 95/3)

KALDOR, Nicholas. *An expenditure tax*. Londres: Unwin University Books. 1955.

LAGEMANN, Eugênio; BORDIN, Luís Carlos. Política tributária no MERCOSUL. *Indicadores econômicos FEE: análise conjuntural. (Fundação de Economia e Estatística Sergfried Emanuel Heuser)*. MERCOSUL: Desafios à Integração. V.22. N.3. Novembro 1994. Porto Alegre. 1988.

LAGEMANN, Eugênio; BORDIN, Luís Carlos. *Federalismo fiscal no MERCOSUL*. Caderno VII. Porto Alegre: Eletrônica, 1993.

LAGEMANN, Eugênio; BORDIN, Luís Carlos. PEC 41/2003: especificidade, aspectos polêmicos e efeitos. In: LAURO MOHR Y (Org.). *Reforma tributária em questão*. Brasília: Editoria UnB. pp. 123-136. 2003.

LAGEMANN, Eugênio. O sistema tributário brasileiro frente às tendências internacionais da tributação. In: MAURO SALVO E SABINO DA SILVA PORTO JR. (coord.) – *Uma nova relação entre estado, sociedade e economia no Brasil*. Santa Cruz do Sul: EDUNISC. pp. 215-224. 2004.

LAGEMANN, Eugênio. Tributação ótima. In: *Ensaio FEE*. Porto Alegre: FEE, vol. 25. nº 2. pp. 403-426. 2004.

MESSERE, K. C. *Tax policy in OECD countries – choice and conflicts*. Amsterdam: IBFD Publicaations BV. Cap 13. 1993.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas – teoria e prática*. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. Rio de Janeiro: Campus. 1980.

NOSSA REFORMA TRIBUTÁRIA. *Quadro comparativo: constituição federal 1988 x PEC 233/2008 x Substitutivo*. Disponível em: <<http://www.nossareformatributaria.com.br/>>. Acesso em: 17 mai. 2010.

PORTUGAL, Marcelo. Federalismo fiscal. *UFRGS NAPE*. Carta de Conjuntura. Núcleo de Análise de Política Econômica. Setembro 1994.

Proposta de emenda à constituição. Disponível em: <<http://www.nossareformatributaria.com.br/>>. Acesso em: 17 mai. 2010.

QUADROS, W. L. Estimativa dos possíveis efeitos da extinção do IPI e de sua incorporação na base de tributação do ICMS, sob a perspectiva de criação de um IVA amplo. In: ARY OSWALDO MATTOS FILHO (coord.) – *Reforma fiscal coletânea de estudos técnicos*. São Paulo: DBA – Dórea Books and Art, v.2. pp.455-469. 1993.

QUADROS, W. L. *O ICMS e a tributação do valor adicionado: uma análise da sistemática de tributação do consumo no Brasil*. Campinas: UNICAMP/Instituto de Economia (Dissertação de Mestrado). 1994.

REZENDE, Fernando. *Finanças públicas*. São Paulo. Atlas S.A. 1983.

REZENDE, Fernando. A Moderna tributação do consumo. In: ARY OSWALDO MATTOS FILHO (coord.) – *Reforma fiscal coletânea de estudos técnicos*. São Paulo: DBA – Dórea Books and Art, v.2. pp.355-401. 1993.

REZENDE, Fernando. *Descentralização e federalismo fiscal no Brasil: desafios da reforma tributária*. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2003.

SEFAZ RS - *SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL*. Disponível em < <http://www.sefaz.rs.gov.br/Site/index.aspx>>. Acesso em: 17 mai. 2010.

SHOUP, Carl S. *Criteria for choice among types of value-added tax*. World Bank. 1986.

TORRES, Ivo. Imposto sobre valor agregado – IVA: uma pré-quantificação. . In: ARY OSWALDO MATTOS FILHO (coord.) – *Reforma fiscal coletânea de estudos técnicos*. São Paulo: DBA – Dórea Books and Art, v.2. pp.403-413. 1993.

VARIAN, Hal R. *Microeconomia – princípios básicos*. Tradução Maria José Cyhlar Monteiro e Ricardo Doninelli. Rio de Janeiro: Elsevier, 7° ed. 2006.

VARSANO, Ricardo. *Tributação de mercadorias e serviços*. TDI n° 106, IPEA. 1987.