



# Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros

*Cadernos Fórum Fiscal nº 5*

## **CENÁRIO DE REFORMA TRIBUTÁRIA COM TRIBUTAÇÃO DUAL SOBRE O CONSUMO**

Maio de 2007

Programa

Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros & Fundação Getulio Vargas

Coordenação: Fernando Rezende

*Cadernos Fórum Fiscal, nº 5, maio de 2007*

**Cenário de Reforma Tributária Com Tributação Dual  
Sobre o Consumo**

Autores:

Gedalva Baratto (PR)

José Roberto Soares Lobato (SP)

Contribuição:

Glauco Oscar Ferraro Pires (PR)

Marlon Jorge Liebel (PR)

Orientação e supervisão: Fernando Rezende

## ÍNDICE

<b>APRESENTAÇÃO</b> .....	<b>6</b>
<b>PREFÁCIO</b> .....	<b>7</b>
<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>8</b>
<b>1. MODELO DE REFERÊNCIA – DIRETRIZES E LINHAS GERAIS DO CENÁRIO DE REFORMA DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA</b> .....	<b>11</b>
1.1. Dualidade e harmonização tributária .....	13
1.2. Mesma base de incidência .....	15
1.3. Dois impostos do tipo IVA .....	17
1.4. Dois impostos que gravam o consumo .....	17
1.5. Princípio de destino na alocação de receita do imposto estadual .....	20
1.6. Regras definidas nacionalmente .....	21
1.7. Espaço para autonomia dos estados .....	22
1.7.1. Quanto às alíquotas da União e intra-estaduais .....	23
1.7.2. Quanto aos benefícios fiscais .....	27
<b>2. ASPECTOS OPERACIONAIS DO MODELO DE REFERÊNCIA COMPATÍVEIS COM AS DIRETRIZES DA REFORMA PROPOSTA</b> .....	<b>29</b>
2.1. Base de cálculo .....	31
2.2. Acomodação das alíquotas .....	31
2.3. Ajuste fiscal na fronteira – princípio de destino na coordenação jurisdicional interestadual do imposto estadual com modelo do tipo “barquinho” .....	33
2.4. Regras assimétricas .....	40
2.5. Outros aspectos operacionais .....	42
<b>3. LIMITAÇÕES E DIFICULDADES PARA A IMPLEMENTAÇÃO IDEAL DO MODELO DE REFERÊNCIA E SOLUÇÕES ALTERNATIVAS</b> .....	<b>44</b>
3.1. Autonomia dos entes federados .....	45
3.1.1. Dimensão federativa .....	45
3.1.2. Autonomia dos estados com a tributação dual .....	46

3.1.3. Convalidação dos benefícios fiscais – o legado da guerra fiscal .....	47
3.1.4. Alternativas para a tributação municipal sobre serviços .....	50
3.2. Harmonização das bases de incidência – substituição da tributação atual sobre bens e serviços pela tributação dual .....	53
3.2.1. Exploração da mesma base de consumo por União e estados .....	53
3.2.2. Explicitação da carga tributária de bens e serviços .....	54
3.3. Modelo operacional para a coordenação interestadual do imposto estadual .....	58
3.3.1. Acúmulo de créditos .....	58
3.3.2. Princípio de destino – indicadores de impacto na arrecadação .....	62
3.4. Convivência com regimes diferenciados .....	69
3.4.1. Regime fiscal do Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte – Simples Nacional (Supersimples) .....	70
3.4.2. Substituição tributária .....	77
3.4.3. Zona Franca de Manaus .....	83
<b>4. TRANSIÇÃO .....</b>	<b>83</b>
4.1. Pertinência temporal para a reforma da tributação dos bens e serviços .....	84
4.2. Transição para os benefícios fiscais .....	85
4.3. Transição para o princípio de destino .....	87
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>88</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>89</b>

## SIGLAS

BCI	- Balança Comercial Interestadual
CF	- Constituição da República Federativa do Brasil
Cide	- Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
Cofins	- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
Confaz	- Conselho Nacional de Política Fazendária
Cotepe/ICMS	- Comissão Técnica Permanente do ICMS
CPMF	- Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
DRU	- Desvinculação de Receitas da União
FFEB	- Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros
GST	- <i>Goods and Services Tax</i>
HST	- <i>Harmonized Sales Tax</i>
ICM	- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias
ICMS	- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IOF	- Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPI	- Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	- Imposto de Renda
ISS	- Imposto sobre Serviços de qualquer natureza
IVA	- Imposto sobre Valor Agregado
IVAs	- Impostos sobre Valor Agregado
IVC	- Imposto Sobre Vendas e Consignações
IVV	- Imposto Sobre Vendas a Varejo
IVVS	- Imposto Sobre Vendas a Varejo e Sobre Serviços Finais
LC	- Lei Complementar
MPE	- Micro e pequena empresa
MVA	- Margem de valor agregado
PEC	- Projeto de Emenda Constitucional
PIS	- Programa de Integração Social
Simplex	- Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte
Simplex Nacional	- Regime Fiscal do Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte
Sinief	- Sistema Integrado de Informações Econômico-Fiscais
Sintegra	- Sistema Integrado de Informações Sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços
ST	- Substituição tributária
UE	- União Européia
UF	- Unidade da Federação, unidade federada
UFs	- Unidades federadas
ZFM	- Zona Franca de Manaus

## APRESENTAÇÃO

Em setembro de 2004, os secretários de Fazenda de 11 estados brasileiros relacionados na contracapa desta publicação, reunidos para o Confaz de Aracaju, firmaram convênio instituindo o Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros com o objetivo de iniciar um diálogo sobre temas fundamentais do federalismo fiscal e destacar um grupo de profissionais experientes das respectivas secretarias para, com base no estudo teórico e na análise de experiências internacionais, avançarem na discussão dos desafios que a Federação brasileira enfrenta para conciliar a necessidade de sustentação do equilíbrio fiscal com a modernização do sistema tributário, a autonomia federativa e a qualidade da gestão pública. Com a posterior adesão dos estados de Goiás e Mato-Grosso, o Fórum alcançou a metade dos estados-membros da Federação, com representantes de todas as regiões brasileiras.

A condução dos trabalhos do Fórum foi entregue à Fundação Getulio Vargas, entidade que reúne profissionais com reconhecida competência e experiência no estudo e na prática das matérias que constituem seu objetivo. Para tanto, cada um dos estados signatários do referido convênio firmaram contratos com a FGV para que esta elaborasse um plano de trabalho a ser executado no primeiro ano de atividades do Fórum, compreendendo o período de junho de 2005 a maio de 2006.

Esse plano, que obteve a aprovação unânime do conjunto dos estados envolvidos, contemplava essencialmente a realização, por técnicos indicados pelas secretarias, de estudos, pesquisas e debates sobre quatro grandes temas que compõem o conjunto das questões abordadas pelo federalismo fiscal: equalização de receitas; competição fiscal; harmonização tributária e cooperação intergovernamental.

A execução desse plano se deu por meio da realização de palestras a cargo de profissionais indicados pela FGV, da leitura da bibliografia distribuída aos participantes e de encontros periódicos realizados em Brasília, para apresentações, debates e esclarecimentos.

Ao longo do período, os técnicos estaduais que participaram do primeiro ano de atividades do Programa Fórum-FGV se dedicaram à realização de tarefas relacionadas aos quatro temas anteriormente mencionados, com o objetivo de uniformizar o conhecimento de todos os profissionais envolvidos no projeto. Ao final do período, o conhecimento acumulado foi por eles transformado em abordando cada um dos temas que constaram do programa de trabalho em questão.

Como era de se esperar, os trabalhos produzidos pelos participantes diferem tanto na forma quanto na abrangência das questões por eles abordadas. Essas diferenças refletem não apenas leituras distintas dos problemas, mas também a polêmica que se registra, tanto no plano internacional quanto entre nós, com respeito a cada um deles. Não obstante a heterogeneidade dos resultados e a não homogeneidade do conjunto, esses relatórios constituem um acervo importante de informações e de conhecimento, sendo de grande utilidade para o objetivo principal das atividades do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros que é o de provocar o debate em torno da necessidade de ser empreendida uma reforma em profundidade do federalismo fiscal brasileiro.

**Fernando Rezende** – professor da Ebape/FGV e coordenador do Programa Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros & Fundação Getúlio Vargas.

**Sérgio Prado** – professor da Unicamp, orientador e condutor dos ciclos de debates sobre federalismo fiscal.

## PREFÁCIO

A idéia de criar um ambiente propício ao aprofundamento das questões federativas foi discutida e tomou corpo em dezembro de 2002, quando os secretários de Fazenda dos estados celebraram, por ocasião da reunião do Confaz em Fortaleza, um protocolo de intenções onde afirmavam a disposição de virem a firmar convênio com a Fundação Getulio Vargas (FGV) para implementação de um programa de estudos sobre federalismo. Entre esse protocolo e a assinatura do convênio que criou o Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB), em setembro de 2004, durante o Confaz de Aracaju, passaram-se quase dois anos. Nesse ínterim, as secretarias de Fazenda dos vinte e seis estados e do Distrito Federal firmaram um acordo de cooperação com o *Forum of Federations*, que tem propiciado a interação, o debate e a troca de experiências entre especialistas, técnicos e estudiosos estrangeiros e brasileiros sobre temas que dizem respeito, em especial, aos países federais. Os resultados positivos advindos dessa cooperação motivaram a criação do FFEB. Este, por sua vez, acatou prontamente a idéia de desenvolver um programa com a FGV, como previra o Protocolo de Fortaleza.

O programa FFEB-FGV, inicialmente concebido pelo professor Fernando Rezende, apontava a necessidade de sistematizar, de algum modo, o conhecimento concernente aos assuntos federativos. Esta necessidade era reconhecida pela minha vivência, bem como pela de outros técnicos – colegas das secretarias estaduais de Fazenda.

Particularmente no acompanhamento do processo de reforma tributária e de temas correlatos, como a repartição intergovernamental de receitas, ficou claro que os estados careciam do devido aprofundamento, de forma e em ambiente neutros, desses e de outros temas cujos rumos podem afetar diretamente o equilíbrio federativo. Todavia e infelizmente, é possível, no mais das vezes, constatar que determinantes diversos costumam levar matérias importantes, dentre estas as de natureza fiscal, a uma apreciação inconsistente e precipitada, sem a reflexão adequada e desejável.

O Fórum Fiscal, que é dos estados, mas que foi concebido e é considerado um fórum da federação brasileira está voltado para o aperfeiçoamento das relações federativo-fiscais. Como tudo que é novo, a implantação de nosso Fórum tem implicado a remoção de muitos obstáculos; do ceticismo dos que não crêem no projeto, ao imediatismo de outros que não valorizam adequadamente as atividades-meio e, impacientes, não entendem que os resultados positivos do trabalho demandam construção gradual. Mesmo assim, uma mola propulsora nos tem levado a avançar. Esta é um verdadeiro elo a unir aqueles que, eventual ou permanentemente, têm interagido no ambiente do Fórum. Secretários, professores, especialistas, colaboradores e nós técnicos, cujo maior estímulo à sobreposição das atividades com as respectivas funções nas secretarias de Fazenda é a busca do conhecimento e o ideal de justiça federativa. Comemoramos, então, o lançamento de mais um dos “Cadernos Fórum Fiscal”!

**Fátima Guerreiro** – auditora fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

# **FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS**

## **CENÁRIO DE REFORMA TRIBUTÁRIA**

### **COM TRIBUTAÇÃO DUAL SOBRE O CONSUMO**

Gedalva Baratto – Sefa (PR)

José Roberto Soares Lobato – Sefa (SP)<sup>1</sup>

#### **INTRODUÇÃO**

A proposição de “tributação dual” sobre bens e serviços integra os estudos realizados no âmbito do programa de trabalho que o Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB) desenvolveu com a Fundação Getulio Vargas (FGV) no período 2006/2007. O que se pretende é ampliar o espaço de discussão sobre a reforma tributária no Brasil de modo a buscar a superação dos impasses que têm impedido sua aprovação. Uma proposta de reforma parcial, restrita a aspectos pontuais do sistema de tributação encontra, na mesma proporção, limites para alcançar o entendimento que poderia levar à aprovação de um modelo de tributação minimamente satisfatório. Ao contrário de uma reforma restrita ao ICMS, a proposta de tributação dual inscreve-se no contexto de uma reforma tributária abrangente da tributação indireta.

Entre os especialistas, é cada vez maior a convicção de que os problemas apresentados pelo nosso sistema tributário são de tal ordem que não podem ficar confinados aos limites de uma reforma restrita. Mais do que isso, a reforma proposta deve ir além das mudanças tributárias, alcançando também o sistema de partilhas, por meio do qual se espera atenuar os desequilíbrios que o modelo vier a apresentar.

A conjugação de uma reforma da tributação dos bens e serviços com a criação de novos mecanismos de partilha de recursos ampliará o espaço necessário para o equacionamento dos aspectos que têm entravado o debate e impedido a aprovação da reforma. Desse modo, se por um lado a discussão do conjunto do sistema torna-se mais complexa, por outro, facilita o encaminhamento de temas específicos de difícil superação no contexto de uma reforma mais restrita. Assim, seja pela sua abrangência, seja pela amplitude das alterações que provoca, a proposição de tributação dual indireta está vinculada a outras alterações, como as apontadas em documento específico do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros que trata da partilha de recursos na Federação.

O modelo de tributação dual proposto terá que atingir objetivos, tais como o equilíbrio federativo, o aumento da competitividade da produção nacional e a eficiência econômica, a

---

<sup>1</sup> Contribuíram para a discussão, Glauco Oscar Ferraro Pires e Marlon Jorge Liebel, ambos da Sefa (PR).



harmonização e simplificação do sistema tributário nacional, a eficiência do Estado, a redução dos desequilíbrios regionais e a estabilidade institucional, entre outros. Todas as dimensões envolvidas num modelo de arranjo federativo devem ter como critério de avaliação sua capacidade de levar à consecução desses objetivos. As propostas mais recentes de reforma tributária não apresentaram a abrangência que nossa Federação exige. Talvez, decorra daí o fato do número de propostas de reforma ter crescido na proporção inversa à duração do período de tramitação de cada uma delas.

Vencido o período mais crítico no qual o ajuste fiscal amparou-se predominantemente no aumento da carga tributária, em prejuízo da qualidade da tributação, torna-se possível a implementação de uma reforma que proporcione uma tributação de bens e serviços mais neutra e convergente com o modelo de IVA aplicado na maioria dos países com os quais o Brasil compete no mercado internacional. A tributação dual permitiria racionalizar a tributação dos bens e serviços, caminhando na direção da simplificação do sistema tributário, com adoção de bases de incidência harmonizadas e redução no número de tributos.

Em um ambiente de abertura de mercados em escala global, a dimensão econômica assume papel primordial, uma vez que as condições de competitividade da produção nacional nos mercados interno e externo são, em grande parte, determinadas pela qualidade do sistema tributário e por sua neutralidade, principalmente, quanto aos fatores locais. Um sistema de tributação como o brasileiro, que ainda aplica tributação em cascata e que dificulta os créditos dos bens de capital, impõe restrições sérias à competitividade, não apenas porque onera o custo da produção doméstica, mas também porque chega a criar privilégios para o produto importado, como acontece em alguns casos com o ICMS.

Dois fatores de enorme repercussão econômica agravaram o problema: a guerra fiscal dos estados – que, entre outros efeitos nocivos, acrescentou novos componentes de ineficiência à economia – e a ampliação desordenada da ocupação dos tributos federais na base de tributação do consumo, o que ajudou a comprometer ainda mais a competitividade nacional. Enquanto a tributação internacional caminhava no sentido da harmonização dos tributos, o Brasil caminhou no sentido de sua desarmonia: vários tributos incidindo sobre uma mesma base, legislação complexa, regras instáveis, cumulatividade etc.

Assim, numa abordagem das vantagens econômicas, o cenário de reforma proposto deve analisar em que o modelo favorece a competitividade, o quanto facilita a desoneração das exportações e dos bens de capital, em quanto reduz as fontes geradoras de ineficiência econômica, além do fato de que deve ser verificada a neutralidade do sistema com relação à alocação dos fatores de produção e à formação dos preços.

Embora a carga tributária seja hoje uma das principais questões que opõem os setores público e privado, é difícil imaginar que uma proposta pela sua redução possa mostrar-se viável. O caminho a ser traçado deverá, antes, buscar uma maior eficiência do sistema de tributação, com a simplificação e harmonização dos tributos e a resultante melhora de sua qualidade. Somente depois de obtido o ganho desejado em eficiência e a implementação de

um sistema tributário que não crie obstáculos para o crescimento, é que se poderá esperar uma redução da carga tributária global. Antes disso, uma proposta de redução dessa carga apenas ampliaria os conflitos federativos, tornando de antemão qualquer projeto de proposta inviável.

Grande parte dos pressupostos teóricos aqui discutidos, bem como dos diferentes modelos alternativos de tributação do consumo num contexto federativo, foram discutidos em documentos anteriores do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros. A atribuição de um imposto sobre a base do consumo aos governos subnacionais, notadamente com as características de um IVA, é uma experiência pouco difundida nos regimes federativos. Além do Brasil, que adota esse tipo de imposto desde a década de 1960, apenas o Canadá e a União Européia apresentam um sistema de tributação do consumo com características semelhantes. Neste último caso, embora não se trate propriamente de uma Federação, apresenta algumas de suas características à medida que a unificação de seu mercado avança. Por essa razão, boa parte da prática com esse tipo de imposto, bem como das discussões teóricas, vão buscar fundamentação nas experiências e na produção teórica desses países.

A elaboração de uma proposta de reforma do sistema de tributação do consumo deve levar em conta os pressupostos teóricos que garantem qualidade ao modelo, ao mesmo tempo em que não pode estar dissociada de sua herança histórica. No Brasil, a tributação do consumo ganhou, nos últimos anos, uma complexidade inaudita. Exemplo disso é o ICMS, que perdeu progressivamente muitas de suas características de imposto plurifásico e não-cumulativo.

Se, de um lado, a ampliação da prática dos regimes de “exceção” – seja da substituição tributária, seja dos regimes especiais para as micro e pequenas empresas – alteram as características do IVA, de outro, elas passam a ser parte integrante da cultura tributária do país, tornando improvável um contexto de reforma que não as leve em consideração. Simultaneamente, esse imposto passou a sofrer a concorrência de tributos federais, como as contribuições sociais que ampliaram progressivamente sua parcela de exploração da base do consumo, sobrepondo cumulatividade à complexidade. A consagração dos regimes de micro e pequena empresa e da substituição tributária indicam que o caminho da reforma dificilmente poderá ignorá-los. Uma reforma provável deverá, portanto, pelo menos inicialmente, ficar a meio caminho entre o sistema atual, de péssima qualidade, e o sistema tecnicamente melhor, mas difícil de ser alcançado.

Por outro lado, a participação da União na exploração da base do consumo tornou-se uma realidade irreversível, diante das pressões sobre os gastos públicos federais, das políticas sociais e do ajuste fiscal. Rapidamente, os tributos da União que exploram a base do consumo ultrapassaram o montante arrecadado pelo ICMS, ainda hoje, o principal tributo do país. Não é provável que ocorra qualquer mudança significativa na distribuição dessa carga. Por conta disso, o caminho lógico que se abre para essa reforma é o da harmonização desses tributos, como no caso da base de incidência da tributação dos impostos federal e estadual e com a fusão dos tributos da União num único imposto sobre o consumo.

Neste trabalho, esses impostos harmonizados serão denominados “tributação dual”. O “IVA dual” será nosso “modelo de referência”, em direção ao qual deve convergir o sistema. Por conta das resistências à adoção de um modelo puro, podemos supor que, inicialmente, a tributação dual estará a meio caminho entre o sistema atual e o modelo de referência.

A harmonização da tributação do consumo trará vantagens inequívocas para o país, todas elas objeto de discussão neste trabalho. Nem por isso deixa de apresentar problemas, muitos dos quais podem constituir sérios obstáculos à aprovação da reforma. Por conta disso, esses problemas são analisados em maior profundidade, sempre que possível, destacando-se as alternativas existentes para sua superação.

Um aspecto fundamental para a aprovação de uma reforma diz respeito à transição para o novo sistema, o que ganha especial relevo num ambiente que conjuga a necessidade de promover mudanças na tributação do consumo com índices ainda baixos de crescimento econômico. Sem crescimento a margem de manobra orçamentária para implementar a reforma fica mais estreita, tornando a insegurança em relação aos impactos nas receitas particularmente crítica. Por essa razão, uma transição que permita reduzir as incertezas que o novo modelo naturalmente provoca é aspecto relevante da proposta. Nesse cenário de mudança, a transição deve ser tão rápida quanto a necessidade de eliminação dos constrangimentos que nosso atual sistema provoca para a competitividade e para o crescimento, mas lenta o suficiente para que os impactos negativos da reforma possam ser minimizados. Por conta disso, acredita-se que a transição não se fará em menos de cinco anos, para que o detalhamento do modelo e os prováveis ajustes possam ser feitos, mas, ao mesmo tempo, não deve ultrapassar o período de 10 anos, para que as fraturas do atual sistema não se calcifiquem.

## **1. MODELO DE REFERÊNCIA – DIRETRIZES E LINHAS GERAIS DO CENÁRIO DE REFORMA DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA**

Muito embora as recentes discussões acerca de modelos adequados de tributação sobre o consumo num ambiente global de abertura de mercados indiquem uma clara convergência em torno de um modelo de imposto sobre o valor agregado, IVA, no Brasil, esse modelo de IVA “puro” encontraria resistências, a ponto de torná-lo inviável; pelo menos, numa proposta de curto e médio prazos.

Ao contrário dos países cuja recente adoção do IVA foi motivada pela característica de neutralidade que tem esse imposto, o qual não oferece obstáculos para a competitividade de suas produções, no Brasil, o IVA caminhou em sentido oposto. Adotado há cerca de quatro décadas, o IVA nacional – primeiro ICM, depois ICMS – evoluiu segundo os paradigmas das economias fechadas, tendo como motivação sua capacidade de produzir receitas, sem uma

preocupação maior com a competitividade. Dessa forma, as características que marcam esse imposto – não cumulatividade, desoneração total das exportações, desoneração dos bens de capital etc. – foram sendo progressivamente alteradas, como ocorreu com a ampliação do Regime Simplificado para as Micro e Pequenas Empresas e com o alastramento da adoção do regime de substituição tributária. Desse modo, a faixa dos setores ou dos contribuintes sujeitos a um regime de IVA puro foi-se estreitando na proporção em que aqueles outros regimes consagravam-se. Parcela significativa dos contribuintes está subordinada ao primeiro regime, da mesma forma que parcela não menos significativa das receitas tem origem no segundo. Num cenário de reforma do modelo de tributação indireta é difícil imaginar que esses regimes possam ser suprimidos de imediato. Fatores histórico-culturais parecem recomendar sua manutenção, desde que observadas as necessárias melhorias em sua aplicação.

No que se refere à pertinência em atribuir à competência subnacional um imposto do tipo IVA, até o início da década de 1990 só era considerado IVA bom aquele que fosse de competência do governo central. Todavia, a produção teórica recente e a experiência de Quebec, Canadá, apresentam uma clara convergência na direção de um IVA dual, com o compartilhamento da mesma base harmonizada do consumo pelos níveis de governo central e subnacional. No Brasil, muito embora a carga tributária que recai sobre a base do consumo não encontre paralelo em nenhum outro país, esse modelo de tributação dual harmonizado e simplificado parece ser o mais adequado, necessitando talvez de alguns ajustes para adequá-lo às peculiaridades da sua tradição nesse tipo de tributação.

Dessa forma, o caminho para um modelo de IVA dual “puro” mantém-se como modelo teórico desejável, sendo necessário para tanto um período de amadurecimento que, desde logo, não parece ser viável no prazo que se espera de uma proposta de reforma. É por essa razão que o cenário de reforma tributária que é apresentado adiante tem como proposição básica a instituição de dois impostos sobre bens e serviços, um da União, outro do conjunto dos estados, onde o modelo do IVA atua como vetor de orientação da proposta, constituindo-se, portanto, em modelo de referência, muito embora, no curto e médio prazos, algumas das características do atual modelo de tributação do consumo devam ser mantidas.

De qualquer modo, a proposta de tributação dual deverá proporcionar importantes benefícios quanto à qualidade do modelo de federalismo fiscal brasileiro. O modelo apresentado busca, tanto quanto possível, oferecer um conjunto coerente de proposições cuja inteligibilidade é dada por diretrizes que atuam como guias no desenho do sistema. O modelo de tributação do consumo apresentado adiante está orientado por sete diretrizes, que são:

- os dois impostos incidem apenas sobre o consumo;
- a base tributária deve ser uniforme em todo o país;
- os estados preservam autonomia para fixar suas alíquotas;

- as exportações devem ser desoneradas, enquanto as importações devem ser tributadas com a mesma alíquota aplicada aos produtos nacionais;
- em todo o território brasileiro, os fatores tributários não devem constituir obstáculos à livre circulação de mercadorias e serviços;
- o ônus tributário terá total transparência, o que traz como consequência direta a necessidade das alíquotas serem aplicadas “por fora”;
- para o fortalecimento da integração administrativa, os cadastros serão unificados, ou então nacionalmente sincronizados, conforme projeto já em andamento, entre governo federal, estados e municípios;

Além dessas diretrizes, o modelo prevê tratamento de exceção, dispensado aos seguintes casos, os quais serão tratados em capítulo à parte:

- regime especial para micro e pequenas empresas;
- regime de substituição tributária;
- regime especial para a Zona Franca de Manaus;
- criação de fonte(s) alternativa(s) para os municípios, em substituição à que é derivada da tributação dos serviços (ISS) a serem incorporados ao IVA estadual.

Adiante são descritas as características básicas, os atributos e requisitos do modelo de referência, insistindo-se no fato de que as condições para a implementação do modelo ideal só podem ser atingidas no longo prazo, exigindo um período de maturação.

### **1.1. Dualidade e harmonização tributária**

Em um sistema de tributação dual o (com)partilhamento de uma mesma base de incidência indica que a busca da harmonização não deve ficar restrita à definição das normas, mas, tanto quanto possível, deve estender-se aos procedimentos operacionais. Dito de outro modo, **a trava mestra da modalidade dual de tributação sobre bens e serviços reside no elevado grau de harmonização entre os dois tributos**, que será obtido mediante definição de características comuns aos dois impostos, que permitam ampliar o nível de cooperação entre os dois níveis de governo detentores da competência tributária para o (com)partilhamento de uma mesma base de incidência. Significa dizer que a tributação sobre bens e serviços não deve ser exercida de modo concorrente como ocorre hoje com diferentes impostos e contribuições disputando a mesma base de tributação do consumo.

Propõe-se que a tributação ampla dos bens e serviços, plurifásica, não-cumulativa, com imposto do tipo IVA, com método do crédito do imposto, seja aplicada pela União e pelo

conjunto dos estados, mediante dois IVAs, não-concorrentes, com o compartilhamento da mesma base de incidência, do modo mais harmonizado possível. Isso para que a exploração da base de consumo seja exercida de modo mais neutro e para que a simplificação do sistema tributário possa amparar os esforços conjuntos das administrações tributárias, a cooperação intergovernamental, a redução das fraudes e a redução dos custos que recaem sobre os contribuintes e sobre as administrações. Tudo isso será resultado do aumento de eficiência que o modelo harmonizado de tributação deve trazer.

Na hipótese de não ser possível viabilizar a aprovação de uma reforma da tributação dual com esses atributos, ainda assim, muita coisa poderia ser feita para melhorar a qualidade da tributação dos bens e serviços (IPI, PIS, Cofins, Cide, ICMS, ISS). Todavia, essa hipótese implicaria outro cenário de reforma, na linha de uma “agenda mínima”, em que os dois IVAs seriam concorrentes, e, portanto, menos harmonizados. A União “arrumaria” a sua tributação dos bens e serviços, aproximando os regimes de IPI, PIS, Cofins e Cide e os estados trabalhariam na harmonização do ICMS, na linha do já adiantado processo de discussão no Congresso Nacional. Entretanto, vários fatores indicam que não é esse o caminho recomendado. Dois IVAs concorrentes têm chances menores de serem harmonizados e a concorrência sobre a mesma base tenderia a agravar a fragilização dos estados, uma vez que a União tem melhores instrumentos para otimizar a tributação dos bens e serviços e, conseqüentemente, maiores possibilidades de continuar esvaziando o espaço tributário dos estados.

Num regime federativo como o brasileiro, cuja tradição remete aos estados a competência pela tributação do consumo, razões de ordem federativa indicam a impossibilidade de adoção de apenas um imposto abrangente sobre bens e serviços sob a competência da União. Por outro lado, não se deve pensar que a exploração dessa base possa ser mantida sob a competência exclusiva dos estados, uma vez que uma parcela significativa das receitas da União tem origem na exploração dessa base, principalmente, devido ao aumento da participação das contribuições sociais. Os esforços conjuntos em administração tributária e cooperação intergovernamental, que devem resultar em um grau elevado de harmonização, têm o propósito de: obter neutralidade fiscal, simplificar, reduzir os custos de cumprimento das obrigações (*compliance costs*, para os contribuintes, e custos administrativos, para os governos), reduzir as fraudes fiscais e aumentar a produtividade fiscal. Além disso, a harmonização e a simplificação promoverão a redução do espaço para a corrupção e o fortalecimento da estabilidade jurídica e institucional num sentido inverso ao que vem ocorrendo.

Do ponto de vista microeconômico, a harmonização promovida pela implantação do IVA dual, somada à simplificação resultante da redução do número de tributos, significará uma sensível melhora nas condições de concorrência, onde os fatores de mercado podem atuar com um mínimo de interferências da tributação, alcançado pelo aumento da neutralidade do imposto.

A harmonização da tributação indireta no Brasil é uma necessidade que fará com que o sistema tributário deixe de constituir – ao lado dos juros elevados, dos baixos níveis de investimento em infra-estrutura e da instabilidade jurídica e institucional – fator de entrave ao crescimento. No entanto, a neutralidade que esse tipo de tributação requer deve superar a sensibilidade beligerante que tem dominado os recentes debates sobre a reforma tributária, beligerância essa em grande parte alimentada pela guerra fiscal.

## **1.2. Mesma base de incidência**

Um dos requisitos para se obter a harmonização tributária é a uniformização da base tributária sobre a qual os dois impostos devem incidir. Isso significa que ambos os impostos devem ter o mesmo campo de incidência, abrangendo a generalidade de bens e serviços, materiais e imateriais.<sup>2</sup>

No entanto, a harmonização da base de incidência dos dois impostos não se confunde com a harmonização de suas bases de cálculo. Enquanto a primeira delimita a abrangência dos impostos, a segunda é elemento integrante do aspecto quantitativo da consequência tributária. Nesse caso, embora haja perfeita harmonização da base de incidência entre os impostos federal e estadual, poderia haver divergência na determinação das bases de cálculo de ambos os impostos, cada um delimitando sua própria base de cálculo. Por essa razão, à diretriz de harmonização das bases de incidência dos dois impostos deve agregar-se a recomendação de que os dois impostos incidam também sobre uma mesma base de cálculo. Essa recomendação atua no sentido da simplificação e da transparência que são desejáveis para esse tipo de imposto. É claro que neste caso, um IVA não poderia integrar a base de cálculo do outro como acontece hoje em diversos casos. Dito de outro modo, o ideal é que a base de cálculo seja a mesma no IVA da União e no IVA dos estados. Todavia, admite-se que é tolerável que o IVA dos estados incida sobre o IVA da União, mas não é admissível que o IVA dos estados incida sobre ele mesmo, como se procede com o regime atual de ICMS. Essa incidência de um imposto sobre o outro, por si mesma, não traria prejuízos à harmonização, embora reduzisse o grau de simplificação esperado da tributação do consumo. Por certo, numa operação de compra e venda de um bem ou serviço, o destaque dos dois IVAs daria, ao mesmo tempo, maior transparência para quem compra e maior simplicidade operacional para quem vende.

Na ótica dos dois detentores da competência tributária, os esforços conjuntos permitem cruzar as informações, de modo a simplificar o sistema, reduzir custos e a aumentar a eficácia da administração tributária (arrecadação e fiscalização).

---

<sup>2</sup> Antecipando um pouco o detalhamento, incide sobre qualquer transferência onerosa de bens corpóreos e incorpóreos que assegurem a fruição ou criem utilidades, inclusive, por meios eletrônicos (comércio eletrônico), bem como na transferência de bem de uso, consumo ou ativo fixo ou de mercadoria entre estabelecimentos da mesma pessoa (inclusive sobre a transferência interestadual de bem ou mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular).

A uniformização das bases de incidência de um IVA dual nos coloca diante de um conflito bastante conhecido no Brasil, que é o da competência municipal sobre a tributação dos serviços pelo ISS. As exigências de um IVA dual harmonizado implicam, além da supressão dos graves problemas de fronteira na tributação e da necessidade de não haver interrupção sistemática na cadeia, concordar com a incidência do imposto estadual sobre os serviços que hoje pertencem à base de tributação do ISS. No tópico que trata das “Alternativas para a tributação municipal sobre serviços” são explorados os arranjos possíveis para a tributação de competência municipal, compatível com a proposição de que os dois impostos que integram o núcleo central desse cenário de reforma tributária incidam sobre a totalidade dos bens e serviços.

Uma reforma tributária abrangente no Brasil, como a que é apresentada nesta proposta, tem que enfrentar o problema da fragmentação, complexidade e multiplicidade de incidências existentes na tributação de bens e serviços. A dualidade tributária proposta **substitui** os tributos que há vários anos integram o elenco de alterações dos projetos mais abrangentes de reforma tributária que preconizam um novo modelo de tributação de bens e serviços: IPI, ICMS, Cofins, PIS/Pasep e Cide, destacando-se que, pelo fato de os dois IVAs terem o mesmo campo de incidência, ambos devem incidir sobre os serviços, qualquer que seja a solução dada para a competência que têm os municípios de tributar essa base com o ISS. Essa questão é aprofundada no tópico “Alternativas para a tributação municipal sobre serviços”, conforme já referido.

A extinção dos atuais tributos não deve ser imediata; ao contrário, requer um relativamente longo e cuidadoso período de transição, questão que é tratada em tópico específico deste texto. O objetivo, aqui, é explicitar o modelo de referência em seu estágio final.

A extinção de todos esses tributos traz uma série de implicações, algumas tratadas nesse cenário de dualidade tributária, outras em documentos que integram esta proposta de reforma no âmbito do “Fórum fiscal dos estados”. De forma sintética, pode-se dizer que uma mudança abrangente na tributação dos bens e serviços tem consequências sobre a ordem tributária, mas também sobre o sistema de partilha de recursos na Federação. As principais implicações do modelo proposto são, de um lado, o impacto sobre a previdência e assistência social, financiadas em parte com as contribuições sociais, e, de outro, a questão da distribuição de recursos. O sistema de partilha deverá, entre outras coisas, apontar alternativas para os recursos que hoje são partilhados com estados e municípios, como é o caso do IPI e da CIDE, bem como contribuir para a substituição da receita municipal advinda da receita do ISS dos municípios, caso a tributação dos serviços passe a integrar a base do IVA estadual, como é aqui proposto.

Numa proposta abrangente de reforma da tributação dos bens e serviços, há, pelo menos, duas dimensões que precisam ser tratadas conjuntamente: a da dualidade dos dois sistemas tributários existentes na Constituição Federal (capítulo tributário e art. 195 –



contribuições) e a dos programas vinculados aos direitos sociais (benefícios da previdência e assistência social).<sup>3</sup>

### **1.3. Dois impostos do tipo IVA**

Quanto à forma de tributação, ambos os tributos são plurifásicos e não-cumulativos, do tipo IVA. São características amplamente conhecidas no Brasil, mas não é demais referir que é plurifásico porque incide em cada etapa do processo de circulação de bens e serviços até alcançar o consumidor final. É não-cumulativo porque permite que o imposto incidente sobre as compras seja deduzido do imposto debitado sobre as vendas, de acordo com o método proposto do “crédito do imposto” para obter a não-cumulatividade.<sup>4</sup> Finalmente, é do tipo IVA porque o método do crédito do imposto permite que o valor devido pelo cálculo do saldo do imposto (débitos menos créditos) seja equivalente ou próximo ao que resultaria da aplicação da alíquota diretamente sobre o valor agregado.

Inerente à técnica plurifásica, grande parte da receita é arrecadada nos estágios pré-varejistas, de modo que, mesmo havendo evasão no estágio varejista, onde a fiscalização é mais difícil e pulverizada, o fisco terá assegurada uma boa parte da arrecadação nos estágios anteriores, nos quais a atividade econômica é tipicamente mais concentrada.

O modelo de referência é que os dois impostos sejam do tipo IVA, ainda que no Brasil algumas práticas que descaracterizam expressivamente essa modalidade de tributação sobre o valor adicionado pareçam ter vindo para ficar. É o caso do Simples Nacional e da substituição tributária, regimes que serão analisados oportunamente.

### **1.4. Dois impostos que gravam o consumo**

A tributação de bens e serviços alcança, regra geral, a renda gasta, que se desdobra em bens de investimento (ativo imobilizado) e bens e serviços de consumo (consumo intermediário e consumo final). A depender da configuração dada a cada tributo, diferente pode ser seu alcance e grau de abrangência.

---

<sup>3</sup> Tendo em vista essa inter-relação, demandas por partilha de contribuições que não tenham em conta essa discussão não têm chance de prosperar; ou seja, há pouca chance para uma reforma que proponha que determinadas contribuições sociais sejam partilhadas com estados e município desvinculada da discussão da previdência e assistência.

<sup>4</sup> Imposto tipo IVA, como é de conhecimento, tem sua trava mestra no princípio da não-cumulatividade. Esse princípio pode ser obtido mediante aproximadamente quatro técnicas de tributação, sendo proposta a adoção do método do crédito do imposto, técnica empregada por quase todos os países que adotam imposto do tipo IVA, inclusive, o Brasil, no caso de IPI e ICMS.

É importante que se chame a atenção para o fato de que a característica de imposto sobre o consumo, tal como a que é proposta, admite ampla permissão para a apropriação de créditos,<sup>5</sup> de forma que apenas o consumo das famílias seja onerado pelos dois impostos.

Para que a tributação dual proposta incida apenas sobre o consumo de bens e serviços as exportações e os bens de capital devem ser desonerados. Os dois impostos não devem incidir sobre as exportações de mercadorias e serviços para o exterior e devem incidir sobre as importações.<sup>6</sup> Trata-se do princípio do país de destino, regra internacional de comércio aplicada a impostos indiretos, segundo a qual o consumo verificado no resto do mundo não deve ser tributado. Os impostos regulatórios não integram este texto; todavia deve-se observar que o Imposto de Exportação pode constituir-se num instrumento adequado para tributar bens e serviços sempre que o gravame tributário não afetar a competitividade internacional. Isso significaria a utilização, também para efeito de arrecadamento, de um imposto tipicamente regulatório como é o Imposto de Exportação, sempre que o produto brasileiro apresentar vantagens competitivas no mercado externo, mormente nos produtos com baixo grau de elaboração, como é o caso de produtos primários e das matérias-primas não renováveis. Nesse caso, haveria a possibilidade de partilhar o produto da arrecadação com os estados produtores.

A propriedade que tem o IVA de distribuir a carga do imposto por toda a cadeia produtiva conferiu-lhe a capacidade de manter a neutralidade sob a alocação dos fatores e de desonerar, com relativa facilidade, as exportações e os bens de capital, de forma a ampliar as condições de competitividade dos países que o adotaram. A essa propriedade soma-se outra, dificilmente encontrada em outros impostos: sua abrangência e sua capacidade de arrecadar.

Enquanto os países que passaram a adotar o IVA depois do início da globalização o fizeram motivados pelo desejo de aumentar a competitividade, o Brasil, que o adota em nível subnacional desde a década de 1960, teve como principal motivação a segunda qualidade.

A opção por um IVA tipo consumo implica permissão para a apropriação dos créditos do imposto incidente por ocasião da compra dos bens de capital (entradas destinadas ao ativo

---

<sup>5</sup> No plano normativo, deverá ser estabelecido que a isenção e a não-incidência – exceto se a legislação determinar o contrário – não darão crédito na operação seguinte e permitirão o crédito relativo às operações anteriores (essa segunda norma impede que os impostos em questão se tornem cumulativos).

<sup>6</sup> Detalhando este aspecto, são consideradas internas as operações de importação de mercadorias e serviços; ou seja, em geral incide sobre a importação a mesma pressão tributária (alíquota) que é aplicada às operações internas. A redação da norma pode ser: “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, a qualquer título, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”. (PEC nº 285/04, art. 155, § 2º, IX – “a”)

No que se refere ao estado ao qual deve pertencer o produto da arrecadação da operação de importação, o imposto estadual caberá ao estado em que estiver situado o estabelecimento destinatário ou o domicílio do adquirente, por tratar-se de solução mais consentânea com a lógica do imposto: paga quem importar, ao estado em que se localizar o estabelecimento do importador, se pessoa jurídica, ou o domicílio do importador, se pessoa física. Atribuir o imposto ao estado do destino físico da mercadoria é uma opção. Todavia, geralmente, tumultua o processo de pagamento se a destinação for alterada após o desembaraço aduaneiro, com a transferência da propriedade antes que a mercadoria entre no estabelecimento do importador. Aliás, esse tumulto vem ocorrendo com certa frequência após a vigência da LC nº 87/96.

imobilizado), bens esses que não são objeto de mercancia para o contribuinte que os adquire. Ressalte-se que nessa modalidade de desoneração os estados não reconhecem crédito de imposto que incidiu em outro estado, pois é proposto o princípio de destino para o IVA estadual.

A desoneração dos bens de capital pela via da não-incidência ou isenção não é adequada, seja porque provoca quebra da cadeia do IVA – podendo resultar em acúmulo de crédito no fornecedor, fabricante ou revendedor –, seja porque nem sempre é possível ao vendedor saber se o bem será destinado ao ativo immobilizado. Assim, a desoneração pela via da isenção exigiria atribuir ao vendedor a obrigação de identificar se o bem que foi vendido destina-se à comercialização, à immobilização ou ao uso e consumo.

Quanto ao consumo intermediário (matérias-primas, insumos, partes e componentes), o método proposto do crédito do imposto assegura a sua desoneração.

Para a caracterização do imposto sobre o consumo importa avaliar a extensão dada ao crédito. Imposto do tipo IVA comporta diversas modalidades, entre as quais é feita referência aos denominados “crédito físico” e “crédito financeiro”. O amplo direito à apropriação dos créditos decorrentes das entradas, admitindo inclusive o crédito dos bens e serviços destinados ao uso e ao consumo próprio, é uma característica que impõe a marca do imposto sobre o consumo.<sup>7</sup>

Como economicamente o tributo é transferido para o adquirente pelo mecanismo dos preços, acaba sendo suportado, em definitivo, pelo consumidor final. Procura-se, então, propiciar ingressos à Fazenda em cada uma das etapas do processo econômico de produção, distribuição e comercialização, na proporção que cada uma delas incorpora, agrega, ou adiciona valor ao produto. Daí a expressão valor adicionado. (BALEEIRO, 2004, p. 368)

Como são propostos dois impostos harmonizados, apurados separadamente, o montante do imposto cobrado pela União será compensado com o a ela devido e o cobrado por cada estado, com o a ele devido. Isso significa que os dois impostos não se compensam entre si e que a apropriação de créditos é operada de forma independente por cada detentor da competência tributária.

---

<sup>7</sup> Cabe aqui um comentário. Em que pese a reforma tributária do ICMS através da LC nº 87/96 ter reduzido o arsenal de problemas a serem enfrentados em uma tributação dual, várias restrições ao uso de créditos de ICMS ainda não foram solucionadas e estão sendo gradativamente postergadas em vista das dificuldades financeiras dos estados. Referimo-nos aos créditos dos bens de capital (os quais são apropriados em 48 meses), aos créditos por entrada de bens de uso e consumo (que nunca chegaram a entrar em vigor) e aos créditos decorrentes de aquisição de energia elétrica e serviços de comunicação (com restrição “provisória” estabelecida nas LCs nºs 102/00, 115/02 e 122/06). São aspectos que precisam ser enfrentados na tributação dual que está sendo proposta.

### **1.5. Princípio de destino na alocação de receita do imposto estadual**

No que se refere ao imposto dos estados, além da adoção do princípio de destino em relação às transações com o resto do mundo, o mesmo princípio deve ser adotado para as operações e prestações interestaduais, sendo este compatível com uma tributação que pretende gravar apenas o consumo. Neste tópico estamos nos referindo ao ente político titular do produto da arrecadação. Por sua vez, a responsabilidade pela cobrança do imposto tem um caráter meramente operacional e deve estar dissociada do destino que se pretende dar ao produto da arrecadação. Em decorrência disso, o modelo proposto para operacionalizar o princípio de destino será analisado em tópico específico, que trata dos aspectos operacionais desse cenário de reforma.

Felizmente, no Brasil, a maioria dos interessados no tema da reforma tributária já faz uma distinção clara entre princípio de destino quanto ao titular da receita e quanto ao mecanismo operacional para tributar e cobrar. A adoção do princípio de destino na tributação subnacional sobre bens e serviços é uma necessidade que já há algum tempo tem contado com amplo reconhecimento, tendo sido analisada com razoável grau de detalhamento em trabalhos anteriores do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros.

Quanto à atribuição da receita, a adoção do princípio de destino equivale a dizer que a arrecadação deve pertencer ao estado em que ocorrer o consumo. Alexandre (1998) demonstra como, no imposto tipo IVA, os contribuintes limitam-se a recuperar o imposto com que arcaram nas suas compras (efeito recuperação dos créditos do imposto) e a entregar a diferença ao Estado (saldo devedor do imposto), de modo que o IVA não constitui custo para as empresas, sendo totalmente assumido pelos consumidores finais. Esse argumento reforça a atribuição da arrecadação ao país ou estado onde ocorre o consumo. As vantagens são:

- a literatura tem apontado que a receita dos impostos sobre bens e serviços deve ser apropriada (alocada, atribuída) pelo local onde ocorre o consumo final dos bens e serviços, de forma que a receita flua para os cofres da jurisdição em que o cidadão demanda serviços públicos;
- é desejável que o cidadão (eleitor, consumidor) que mora em uma determinada jurisdição política pague impostos numa proporção correspondente aos serviços e bens públicos de que usufrui. Essa relação favorece a transparência e a responsabilidade fiscal;
- além do vínculo entre o poder de tributação e o cidadão ser reforçado, o princípio de destino diminui a necessidade de criação de mecanismos de transferências compensatórias, para que as jurisdições possam exercer suas funções. Isso porque, em Federações, a adoção do princípio de destino, no que diz respeito à atribuição de receita oriunda das transações interestaduais, resulta numa distribuição

horizontal (entre os estados) mais equitativa de receita, posto que o consumo é menos concentrado do que a produção;

- o princípio jurisdicional interestadual resulta compatível com o adotado para as transações internacionais; e
- o princípio de destino elimina o motor da competição fiscal entre as jurisdições na forma predatória que caracteriza a guerra fiscal brasileira, ainda que outras modalidades específicas de competição fiscal possam vir a ser praticadas sob o princípio de destino.

Ao contrário do que ocorria há poucos anos, hoje, quase não há oposição quanto à conveniência da adoção do princípio de destino na aplicação de um imposto estadual com as características de um IVA. A guerra fiscal brasileira ajudou a esgotar os argumentos e as forças dos defensores do princípio de origem. Por vários motivos, o princípio de destino mostra-se superior ao modelo do ICMS: não transfere créditos de um estado para outro e um estado não é obrigado a reconhecer os créditos (muitas vezes fictícios) concedidos por outro. Com ele as receitas dos estados são proporcionais ao tamanho do seu mercado e não de sua base produtiva, o que torna mais justa a distribuição das receitas. O IVA subnacional aplicado segundo o princípio de destino define-se claramente como um imposto sobre o consumo, o que o torna mais visível para o consumidor e aumenta a correspondência entre quem paga e quem recebe pelos serviços públicos oferecidos. Como vantagem adicional, ele decretará o fim da guerra fiscal entre os estados, na modalidade perversa da guerra que temos apontado ao longo do texto.

## **1.6. Regras definidas nacionalmente**

Operacionalmente, é reconhecido que o IVA funciona bem em países unitários e onde a ética tributária prevalece. Segundo a literatura afim, o único exemplo bem-sucedido de IVA subnacional em países federativos é o caso canadense, onde o IVA federal convive de forma harmonizada com o IVA do governo provincial de Quebec.

Contudo, a questão não está em saber onde ele funciona bem ou onde não funciona. À medida que os blocos econômicos se fortalecem, vão ganhando características de uma Federação e o IVA central que funcionava bem em cada país originariamente, independente do bloco, passa a funcionar como IVA subnacional, com todas as implicações decorrentes. A questão relevante, então, passa a ser: como fazer com que o IVA subnacional funcione bem?

A experiência canadense e a da União Européia estão contribuindo para resgatar o prestígio do IVA subnacional que a experiência brasileira ajudou a deslustrar. No entanto, com todos os percalços encontrados, o Brasil acumulou uma importante experiência de tributação do IVA nos níveis subnacionais de governo que, certamente, será proveitosa na implantação da tributação dual do consumo.

Um elevado grau de harmonização, como é desejável, só pode ser obtido com regras definidas nacionalmente, o que, por sua vez, traz reflexos para a autonomia dos entes políticos. Trata-se de verificar não apenas que tipo de autonomia subnacional é factível e compatível com o cenário proposto, mas também que espaços podem ser preservados para a autonomia dos detentores da competência tributária.

Tanto o IVA federal quanto o IVA dos estados serão regulados por lei complementar. Juntamente com normas adicionais, buscarão harmonizar os procedimentos operacionais, garantindo legislação uniforme e limitando não apenas onde essa uniformidade é aplicada, mas também o número de alíquotas e suas respectivas margens de flutuação.

A grande diversidade de problemas apresentados pelo IVA subnacional brasileiro não pode ser argumento que justifique retirar a competência dos estados para tributar bens e serviços, de forma não-cumulativa. Desse modo, esse cenário de reforma atribui a competência de um dos IVAs aos estados, adotando as salvaguardas necessárias para minimizar as restrições e distorções inerentes a essa escolha.

### **1.7. Espaço para autonomia dos estados**

Mais do que a herança histórica, o principal argumento para justificar a manutenção de um IVA no nível subnacional apóia-se na possibilidade que ele abre para que os governos estaduais ajustem a carga de seu tributo às suas necessidades de gasto. Não fosse por isso, haveria razões para defender sua imposição pelo nível central: um IVA central implicaria menores custos para as administrações e eliminaria os problemas do ajuste de fronteira que são comuns a esse tipo de imposto quando atribuído ao nível subnacional de governo.

No caso brasileiro, o argumento a favor da imposição desse tipo de imposto no âmbito estadual é reforçado pela *expertise* acumulada por cerca de quatro décadas e muitos esforços de aprimoramento de seu sistema de gestão e controle feitos em período recente. No entanto, os problemas que ele acarreta para o sistema atual seriam suficientemente grandes para não se recomendar sua atribuição a esse nível de governo, não fosse pela simples razão de que a passagem para o novo modelo baseado no princípio de destino elimina o principal fator determinante da péssima qualidade desse imposto no Brasil. Por sua vez, devolve aos estados os instrumentos que o sistema atual subtraiu: em primeiro lugar, reforça a experiência adquirida pelos estados nessas quatro décadas de tributação de um imposto com essas características; segundo, assegura-lhes a autonomia necessária para fazerem o ajuste de suas alíquotas, dimensionando suas receitas de acordo com as pressões da sociedade por bens e serviços públicos. Esse atributo de autonomia é particularmente importante para os estados com maior capacidade de gerar receitas próprias, os quais são menos dependentes de transferências do governo federal. São justamente esses estados os que apresentam uma pauta mais ampla de serviços prestados, justificando a necessidade de uma carga tributária diferenciada.

Se a autonomia para fixar as próprias alíquotas do imposto sobre a base do consumo não significa um grau de autonomia irrestrito para os estados, ela é, sem dúvida, o fator determinante para se defender a manutenção desse imposto no nível subnacional de governo.

Por outro lado, numa variante do modelo da tributação dual, os estados menores, com capacidade administrativa mais reduzida, poderão beneficiar-se de um modelo alternativo que se aproxima da solução centralizada, delegando ao governo federal sua competência de administrar e arrecadar o imposto. Dessa forma, as regras aplicadas ao imposto federal se estenderiam ao imposto estadual, sendo, nesse caso, adotada uma alíquota estadual uniforme, que seria arrecadada pela União e repassada aos estados que optassem por esse sistema de delegação.

Uma das vertentes que afeta a autonomia está nas limitações ao direito dos estados de concederem benefícios fiscais. Nunca é demais lembrar que a Lei Complementar nº 24/75 já impede a concessão de benefícios do ICMS à revelia do Confaz. Todavia, essa norma tem sido sistematicamente descumprida. Nesse sentido, não se trata de considerar que o cenário de reforma restringe a autonomia **legislativa** dos estados no que se refere aos benefícios fiscais, posto que a referida restrição já integra o arcabouço legislativo vigente. No caso do novo IVA estadual, além das vedações legais ao poder de conceder benefícios e do estabelecimento de penalidades eficazes às hipóteses de descumprimento, trata-se, antes, do desenho de um modelo de imposto que altera a lógica dos mecanismos internos que permitem que essas regras sejam descumpridas. A eliminação do mecanismo atual que implica um estado arcar com os créditos do imposto constituídos por outro estado, contribuirá para a criação de um ambiente propício à mudança institucional. Dessa forma, não será no plano normativo que deverá ser identificada uma maior rigidez ou restrição à autonomia dos estados, mas sim no desenho do modelo que antecede o plano normativo, de forma que sejam ampliadas as possibilidades concretas desse último ser obedecido na prática tributária.

### *1.7.1. Quanto às alíquotas da União e intra-estaduais*

Nessa discussão, é necessário especificar qual o espaço para a autonomia na fixação das alíquotas. No modelo proposto, a autonomia da União e dos estados para fixarem suas próprias alíquotas deve ser exercida obedecendo-se a alguns parâmetros. O primeiro deles é que o aumento da carga tributária dos bens e serviços não integra o objetivo da reforma. Essa restrição é a primeira “trava” à fixação das alíquotas. As outras dimensões da questão são a quantidade de alíquotas permitidas, a delimitação de suas faixas de variação mediante “bandas” de alíquotas e a delimitação do espaço da União e dos estados.

O governo federal e os governos estaduais aplicam suas respectivas alíquotas à mesma base de cálculo. Uma dimensão da questão é se há ou não necessidade de se estabelecer o espaço a ser ocupado pela União e pelos estados, pois uma mesma base é explorada por dois impostos. O objetivo é evitar que haja concorrência vertical entre as alíquotas estabelecidas por cada nível de governo e, conseqüentemente, a saturação da base de consumo.

Em outro documento do “Fórum fiscal dos estados”, foi identificado um esvaziamento do campo tributário dos estados na tributação dos bens e serviços. Uma vez que a carga tributária não deve aumentar, será necessário discutir se o espaço para o IVA estadual será mantido ou ampliado. Isso requer, antes de tudo, que se determine o tamanho da carga tributária para cada um dos IVAs, para em seguida calibrar ou parametrizar a adoção de uma “cesta” de alíquotas, uniformes em nível nacional, segundo a categoria de mercadoria ou serviço.

Esse é um possível problema para a harmonização do IVA dual e que diz respeito às exigências impostas sobre o tributo de cada nível de governo, notadamente àquelas que impõe limites à fixação das alíquotas. O desequilíbrio na força impositiva da lei para cada nível de governo poderia provocar uma indesejada competição sobre a mesma base de tributação, impedindo a redução dos conflitos federativos. Como as alíquotas nacionais uniformes (exceto o uso da banda) do IVA estadual são fixadas pelo Senado enquanto as alíquotas do IVA da União podem ser alteradas por lei ordinária, denota-se uma maior flexibilidade da União, desejável por um lado, mas que não deve se constituir em instrumento para a continuação do esvaziamento do espaço tributário dos estados na tributação dos bens e serviços.

Em vista do histórico conflituoso que marca o federalismo fiscal brasileiro, há dificuldades para que a questão do espaço tributário de cada esfera possa ser superada pela via institucional. Todavia, espera-se que no processo de negociação intergovernamental permanente que a tributação dual harmonizada pressupõe, as decisões sobre o tamanho das alíquotas sejam tomadas conjuntamente. Esse é o ambiente propício e aderente à lógica de dois entes explorando a mesma base de modo harmonizado, não concorrente e com algum grau de flexibilidade que não engesse demais esse dois entes. Requer, então, uma instância de negociação para solução de conflitos de interesse. No Canadá essas questões são enfrentadas de modo mais informal, pois o país tem uma longa tradição no que tem sido denominado “federalismo executivo”. A Alemanha, por sua vez, conta com um longo histórico de cooperação e coordenação entre as unidades da Federação, que é exercido em várias instâncias. Uma delas é o Conselho Federal (*Bundesrat*), que representa os 16 estados (*länder*) da Federação e é formado por membros indicados pelos mesmos, os quais participam na elaboração legislativa e na administração nacional. Há também a Justiça Constitucional (*Bundesverfassungsgericht*), tribunal de última instância que, entre outras funções, decide sobre os conflitos entre as esferas governamentais.

Assim, é necessária uma instância de negociação para que a cooperação possa ser exercida, pois ela permite maior flexibilidade e ao mesmo tempo impede que haja concorrência na exploração da mesma base de consumo. Esse tipo de ambiente precisa ser claramente sinalizado no pacto federativo que a reforma exige; caso contrário, a opção pode recair em um engessamento indesejável, possivelmente na própria Constituição, para delimitar o espaço para as alíquotas do IVA da União e do IVA dos estados, por exemplo, fixando pares de alíquotas, em que para cada alíquota federal haveria uma alíquota estadual.



Entretanto, essa alternativa implica estabelecer a proporção (patamar) para as alíquotas do imposto da União em relação à alíquota do imposto dos estados. Isso significa fixar a alíquota federal em função da alíquota estadual, o que traz dificuldades, uma delas reside em como estabelecer esses limites sem que isso “amarre” o orçamento da União.

Um aspecto relevante em imposto tipo IVA é que o excesso de alíquotas deve ser evitado. Na maioria dos países que adotam esse tipo de imposto, uma característica marcante é a adoção de um número bastante reduzido de alíquotas, se não de uma só. Os especialistas recomendam que seja adotada apenas uma alíquota (além da alíquota zero sobre as exportações), e assim procedem 51% dos países.<sup>8</sup> Há uma percepção de que, com liberdade total para fixar alíquotas, o IVA estadual não funciona adequadamente, mas no Brasil dificilmente se conseguiria aprovar a instituição de apenas uma. Em decorrência disso, propõe-se a adoção de três alíquotas.

A recomendação por um número limitado e reduzido de alíquotas se dá em razão da busca da simplificação que deve ter um imposto já naturalmente complexo como é o imposto sobre a base do consumo. Dessa forma, as alíquotas seriam diferenciadas em razão de sua essencialidade, sendo três alíquotas suficientes para aplicar convenientemente o princípio da seletividade. Pelas mesmas razões, o imposto da União deve manter simetria com o imposto estadual; ou seja, para cada alíquota do imposto estadual haverá uma alíquota correspondente do imposto federal, de forma a assegurar a definição do espaço de cada ente político.<sup>9</sup>

Outra dimensão da questão das alíquotas diz respeito ao grau de flexibilidade deixado aos governos estaduais para fixarem suas alíquotas. Tendo em vista que essa é uma das

---

<sup>8</sup> 51% dos países aplicam apenas uma alíquota no IVA, 30% aplicam duas alíquotas, 13% aplicam três, 5% aplicam quatro, 1% aplicam cinco e nenhum aplica seis. (DIÁLOGO FISCAL INTERNACIONAL VAT, 2005).

<sup>9</sup> As alíquotas do imposto da União devem ser fixadas em lei (proibida utilização de medida provisória), podendo ser elevadas ou reduzidas nos limites nela estabelecidos, não se lhes aplicando o princípio da anterioridade. Nesse caso, a lei é o instrumento mais adequado, pois não cabe ao Senado Federal fixar as alíquotas de tributos federais, mas sim ao Congresso Nacional.

A uniformidade de alíquotas do imposto estadual, aspecto relevante durante a transição, só pode ser obtida se não puderem ser fixadas pelas assembleias legislativas estaduais. Devem ser fixadas por resolução do Senado, de iniciativa do presidente da República, de um terço dos senadores (27) ou de um terço dos governadores (9), aprovada por três quintos de seus membros. Note-se o quórum, porque a fixação das alíquotas do imposto estadual deve caber à maioria expressiva dos senadores, e não apenas à maioria absoluta, visando dificultar a concessão de benefícios indesejáveis a produtos ou regiões.

A questão das alíquotas intra-estaduais para imposto do tipo IVA já foi intensamente debatida no Brasil durante os processos de discussão da reforma tributária, em 1999 (PEC nº 175/95) e a partir de 2003 (PECs nºs 41/03 e 285/04). Isso porque elas propõem a reforma do ICMS, procurando uniformizar o imposto também no que diz respeito às alíquotas.

A título de informação, na discussão do PEC nº 175/95, em 1999, foi proposto para o IVA estadual cinco classes de alíquotas: a) padrão – aplicável às operações e prestações, em geral; b) reduzida e ampliada – aplicável às operações e prestações definidas em lei complementar; c) especial – incidente sobre serviços de educação e sobre os gêneros alimentícios de primeira necessidade listados em lei complementar; e d) seletiva – aplicável ao tabaco e a outros produtos de tabacaria, a bebidas, à energia elétrica, aos serviços de comunicação, combustíveis e a outras mercadorias ou serviços definidos em lei complementar.

Também o proposto para as alíquotas na PEC nº 285/04 não é incompatível com o modelo de IVA compartilhado. A concepção geral de alíquotas para essa PEC pode ser rediscutida e aproveitada, com as adaptações necessárias e decorrentes do fato de que são propostos dois impostos.

principais formas de se preservar a autonomia dos governos, propõe-se relativa flexibilidade na sua definição, por norma estadual, através das assembleias legislativas, respeitadas as variações permitidas na própria Constituição Federal ou em lei complementar, normas superiores estas que devem prever a possibilidade de aumento ou redução das alíquotas, unilateral, por lei estadual, através do uso de uma “banda” de alíquotas.

Essa “banda” visa ampliar a flexibilidade na definição do tamanho do orçamento de cada ente político, de forma a conciliar parcialmente objetivos tão antagônicos e conflitantes como são os da harmonização e da autonomia subnacional. Isso porque, no extremo da harmonização teríamos a uniformização sem autonomia, inclusive das alíquotas, enquanto no extremo oposto, teríamos a total liberdade para fixar alíquotas, sem harmonização. Dessa forma, com a banda, o grau de harmonização que seria obtido no imposto estadual é sacrificado parcialmente em favor de uma autonomia que permite aos governos subnacionais obter flexibilidade de gasto, de modo que os estados possam, segundo suas necessidades, aumentar ou reduzir a carga, desde que respeitados os limites da banda. A margem de variação poderia ser, por exemplo, de 20%, para cima ou para baixo.

Um aspecto relevante é o grau de abrangência da aplicação da banda. A questão é se a banda pode ou deve ser aplicada a qualquer produto ou serviço ou se é necessário limitar sua aplicação a alguns deles. Isso porque uma questão diz respeito ao tamanho da banda, outra, aos limites impostos à sua aplicação. Para a simplificação do modelo que a proposta de reforma quer obter, é recomendável que a banda somente seja aplicada a poucos produtos ou serviços. Outro fator que faz recomendar cautela no uso da banda é o fato de que, no cenário de tributação dual proposto, reconhece-se a necessidade de manter o regime de substituição tributária. Nesse regime o substituto tributário tem a necessidade de conhecer a alíquota que é aplicada em todos os estados, para que possa fazer a retenção do imposto sobre as operações subsequentes. É evidente que a aplicação da banda aos produtos que estão sob esse regime tornaria essa tarefa bastante mais complexa; todavia, é uma restrição que provavelmente não possa ser evitada, tendo em vista, por exemplo, que os combustíveis são fortes candidatos ao uso da banda, produtos estes que são também sujeitos ao regime de substituição tributária.

Tudo isso recomenda que a margem de manobra orçamentária seja conciliada com o objetivo da simplificação. Nesse caso, a banda deve ser usada para os poucos produtos e serviços especificados na lei complementar, a qual também pode prever a possibilidade de sua utilização em mais um ou dois produtos/serviços, à escolha de cada estado.

Um último aspecto relevante refere-se à transparência e explicitação do ônus tributário dos bens e serviços para o consumidor final (contribuinte de fato). Com a tributação dual proposta, a explicitação da tributação fica mais viável e facilitada, por tratar-se de um sistema mais harmonizado e por recomendar que as alíquotas sejam aplicadas “por fora”. A exploração pela imprensa do problema do tamanho da carga tributária brasileira deve facilitar a explicitação do tamanho das alíquotas, no imposto federal e no estadual. Essa pressão

deverá criar a viabilidade política para que o imposto não integre sua própria base de cálculo; ou seja, para que as alíquotas sejam aplicadas “por fora”.

### ***1.7.2. Quanto aos benefícios fiscais***

A autonomia deixada aos entes tributantes para a concessão de benefícios de natureza tributária é, no caso brasileiro, uma questão extremamente sensível. Apesar das restrições legais para a concessão de benefícios fiscais, as experiências recentes com a guerra fiscal acabaram por criar uma situação de fato, que deixou ampla margem de manobra para que os governos estaduais criem benefícios fiscais, sob diversas formas. Não se deve minimizar a dificuldade e a resistência para estancar o processo de competição fiscal entre os estados no Brasil. As estruturas dos governos estaduais estão institucionalmente preparadas para atender a demandas específicas para a concessão de regimes especiais e de outros benefícios. Não será fácil dar fim ao espaço político deixado para a articulação desses interesses. Nesse contexto, mesmo que haja financiamento federal para o passivo da guerra fiscal durante um período de transição, essa competição deve continuar, se forem deixados espaços para os dirigentes públicos estaduais.

É preciso ter claro que não se tem a pretensão de acabar com toda guerra fiscal, mas apenas da expressão perversa que ela assumiu no Brasil em período recente, por conta das fragilidades apresentadas pelo atual sistema de tributação do comércio interestadual do ICMS. A implementação do princípio de destino, por si só, eliminará o combustível fundamental que faz girar o motor da guerra na forma que esta assumiu no Brasil, cuja origem está nos créditos gerados – de fato ou apenas formalmente – no estado de origem do comércio interestadual e que devem ser abonados pelo estado destinatário. No modelo atual, nem mesmo a repartição da receita entre origem e destino é alcançada porque a competição fiscal entre os estados, utilizando o ICMS como instrumento, promove o solapamento das bases de tributação do imposto estadual. O IVA dual deve facilitar a adoção de instrumentos eficazes para limitar ou eliminar os fatores perversos do fenômeno, ao mesmo tempo em que permite melhorar a equalização de receita entre os estados.

Como a principal fonte que financia a guerra fiscal, sob o argumento virtuoso de “desenvolvimento regional”, é a receita advinda da operação interestadual, propõe-se eliminar esta “patologia” com a adoção do princípio de destino. Por si só, esse princípio faz com que os benefícios concedidos por um determinado estado tenham impacto sobre o orçamento desse mesmo estado e não mais sobre o estado que adquire a mercadoria ou serviço. Com isso, a guerra fiscal possível adquire um caráter de legitimidade que lhe falta na modalidade como ela é hoje praticada no Brasil.

A experiência recente recomenda que é necessário limitar a capacidade que os estados têm de conceder benefícios, por meio de restrições legais mais rígidas e previsão de sanções. Benefício fiscal somente poderá ser concedido mediante lei específica, federal ou estadual. A

iniciativa para a concessão de qualquer benefício fiscal é de competência exclusiva do Poder Executivo correspondente.

Os benefícios serão definidos nacionalmente. No imposto da União serão uniformes em todo o país. O imposto subnacional não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo ou crédito presumido, excetuando apenas as hipóteses previstas na própria CF ou na LC, desde que estejam de acordo com a CF, como é o caso do regime diferenciado para MPE e a isenção e redução de base de cálculo definidas pelo órgão colegiado.<sup>10</sup> Como toda a legislação do imposto estadual será uniforme, nenhum estado poderá conceder benefício fiscal, ainda que não seja demais vedar expressamente sua concessão por meio de norma estadual. Evidentemente, estará vedada à União a concessão de benefícios no imposto estadual, exceto nos casos previstos em lei complementar relativos a tratado, convenção ou ato comercial internacional assinado pelo Brasil.<sup>11</sup>

Em se tratando de dois IVAs harmonizados, é desejável que benefícios concedidos no IVA da União sejam precedidos de discussão com os estados, o que vai depender do grau de cooperação intergovernamental. Mas deve ser ressaltado que não há problema para a lógica da tributação dual que os benefícios sejam tratados de modo independente pela União e pelos estados, desde que o benefício concedido pela União seja uniforme em todo o território nacional. Dependendo do objetivo do benefício, uma possibilidade a considerar é a sua concessão apenas no IVA da União, prescindindo de sua concessão também no IVA estadual. Em favor disso poderia estar o fato de que a redução de receita no IVA da União, em virtude de benefício concedido, não provocaria redução no volume das transferências federais, como aconteceria no sistema atual de partilhas, na hipótese de que no sistema de equalização o volume de recursos esteja associado ao grau de equalização desejado e não a um percentual fixo do IVA da União. Porém, se a opção for por um sistema de equalização cujo montante fique vinculado a uma proporção do produto da arrecadação do IVA da União, então, é necessário ter presente que com essa escolha o benefício fiscal no IVA da União afeta as transferências aos governos subnacionais.

Quanto ao benefício financeiro, concedido pela via da despesa pública e de acordo com suas normas, cabe discutir se sua restrição é factível, se isso afeta o grau desejado de harmonização ou, ainda, se é razoável vedar a concessão de subsídios financeiros à conta do orçamento estadual como instrumento de política econômica pela via orçamentária, uma vez que é pouco provável que se possa impedir que os orçamentos estaduais destinem recursos para incentivar os investimentos privados. Não se inclui nesse caso a vedação à constituição de fundos específicos para atender a essa finalidade, criados, por exemplo, com transferências federais.

---

<sup>10</sup> Além disso, a norma deverá vetar ao órgão colegiado dos estados a concessão de benefícios fora do exercício da competência atribuída pela CF e pela LC, ainda que se refira apenas a conteúdo ou forma diferentes daqueles constantes em referidas normas.

<sup>11</sup> Tais como tratados e convenções internacionais, regimes aduaneiros especiais, áreas aduaneiras especiais, regimes de bagagem e outras situações especiais relativas às atividades de comércio exterior.

É que o IVA dual não terá o condão de acabar com toda forma de competição, já que esta pode ocorrer também com a utilização de instrumentos orçamentários. O IVA dual não vai acabar com o poder de articulação dos grupos de interesse, já que não oferece ameaça ao poder político ou econômico que esses grupos detêm, legítimos ou não. O que a tributação dual faz é ajudar a reduzir a competição pela via tributária.

Uma consequência importante da restrição à concessão de benefícios é a revitalização de todo o quadro jurídico-institucional, que tem sido enormemente fragilizado com a guerra fiscal. A enorme variedade de benefícios concedidos à revelia do Confaz contaminou e fragilizou muitas instituições: decisões do STF que são contrariadas, movimentação dos setores em torno da obtenção de privilégios, balcões de negócios, lobbies, escritórios de advocacia e de contabilidade, empresas de consultoria que encontram na guerra fiscal o apoio para os seus negócios, os cursos de planejamento tributário, a multiplicação das fraudes e das teses elisivas, a inflação do contencioso administrativo, a extensão do tempo de julgamento dos processos (administrativos ou judiciais), a impossibilidade de consolidar regras, o espaço deixado ao arbítrio dos agentes públicos, a transferência de competências legislativas para o Poder Executivo (que passa a legislar, por exemplo, por meio de regimes especiais e decretos que contrariam leis), a corrupção e a fragilização da burocracia do Estado e do Judiciário. Tudo isso ressalta a importância do modelo de tributação dual, harmonizada, para o fortalecimento das instituições e da estabilidade jurídica.

Este documento não pretende abordar todas as questões que integram uma proposta de reforma abrangente. Muito embora saibamos que a implementação de uma política de desenvolvimento regional tem sido vinculada a questões de natureza tributária, como no caso da guerra fiscal e do princípio de destino, sendo decisiva para a configuração de um modelo de reforma ampla do federalismo fiscal brasileiro, essa questão, no entanto, foge ao escopo deste trabalho. A utilização pelos estados dos instrumentos de guerra fiscal sob o argumento de estarem promovendo o desenvolvimento regional é uma distorção do atual sistema que terá de ser corrigida com a definição de políticas nacionais de desenvolvimento regional. Estas vão precisar de instrumentos, como incentivos tributários de impostos de competência federal e de políticas de crédito, questões essas que não são enfrentadas nesse cenário de tributação dual e terão de ser abordadas em trabalhos posteriores.

## **2. ASPECTOS OPERACIONAIS DO MODELO DE REFERÊNCIA COMPATÍVEIS COM AS DIRETRIZES DA REFORMA PROPOSTA**

Após termos explicitado o modelo de referência para os dois impostos, é necessário detalhar uma série de questões operacionais que especificam como o modelo ideal pode ser alcançado, ainda que sujeito a um longo e necessário período de transição entre os sistemas.

Grande parte dos problemas relacionados com a implementação de um novo modelo de tributação tem origem em aspectos operacionais, cuja extensão não é pequena. De um

modo geral, as questões operacionais terão de ser especificadas depois de aprovado o conjunto da reforma. Neste capítulo, algumas dessas questões são discutidas com o objetivo de problematizá-las, mostrando o grau de complexidade que envolvem. Elas ajudarão a definir a forma de organização e muito da própria inteligibilidade do sistema. Por exemplo, na coordenação jurisdicional interestadual, qual será o modelo operacional adequado para a obtenção do princípio de destino na alocação da receita? Outras questões são: a quem deve ser dada a responsabilidade por fiscalizar? A quem compete gerir o processo de administração fiscal e de obtenção de regras de interpretação harmonizadas, caso os estados venham a ter estrutura própria de contencioso administrativo? Haverá julgamento no plano estadual? Nesse caso, como obter uma harmonização da jurisprudência? A quem compete dar resposta às consultas? No caso de conflitos horizontais de interpretação, a quem caberá o arbitramento?

As questões que estão envolvidas no detalhamento operacional de uma reforma com a abrangência da que é proposta envolvem múltiplos aspectos, desde as definições no plano normativo e administrativo, passando pela adequação ou criação de novos sistemas de informação, pela capacitação dos quadros funcionais, por mudanças metodológicas, pelo redesenho de obrigações acessórias até mudanças na estrutura de atendimento ao público. Podem, até mesmo, exigir alterações estruturais nas administrações tributárias, necessárias para a busca de convergência entre as administrações dos níveis nacional e subnacionais de governo. A complexidade dessas questões será certamente atenuada com o desenvolvimento tecnológico e com os recentes esforços das administrações desses dois níveis de governo no sentido da modernização da máquina administrativa. O esforço que essas mudanças representam certamente não será pequeno, mas, uma vez adotados, permitirão uma maior racionalidade e uma importante redução dos custos de administração.

O desafio reside em como obter o necessário nível de cooperação entre os diferentes níveis de governo para garantir a harmonização das regras, a otimização na utilização dos recursos e a simplificação de todo o sistema. Esses requisitos vão requerer, talvez, a criação, durante a primeira fase do período de transição, de uma instância que possa aprofundar as questões envolvidas com o modelo de reforma que vier a ser aprovado.

Não resta dúvida de que a harmonização entre os tributos das competências federal e estadual será tanto maior quanto maior for o grau de coordenação e de cooperação entre essas duas esferas. Por essa razão, a proposta define como uma de suas diretrizes que os cadastros sejam unificados, ou sincronizados, neste último caso conforme projeto que já vem sendo desenvolvido pelo governo federal junto a estados e municípios. O importante é que seja adotado um único código identificador dos contribuintes cadastrados, em uma mesma base uniforme. Essa diretriz poderá estender-se para o acesso irrestrito e recíproco às bases de informação relativas a esse imposto, em cada um dos níveis de governo. O próprio desenho do novo imposto, aliado a essa diretriz, ajudará na obtenção de níveis de cooperação significativamente mais elevados do que os obtidos no atual sistema, onde os tributos têm pouco ou nenhum ponto de contato.

Das questões operacionais, duas, no entanto, merecem ser destacadas, já que constituem fatores críticos de sucesso da proposta: trata-se da definição da base de cálculo e da calibragem das alíquotas que permitam ampliar a harmonização da tributação dual sem provocar um indesejado aumento da carga tributária, ou, de outro lado, um colapso no orçamento dos governos federal ou estadual. Além disso, é necessário definir o modelo de tributação do comércio interestadual de modo a permitir a alocação da receita segundo o princípio de destino. Essa definição é extremamente relevante, uma vez que envolve questões substantivas relacionadas à qualidade do imposto estadual, tais como a redução dos estímulos à evasão, a adequada alocação das receitas geradas pelo comércio interestadual aos estados consumidores, a redução dos custos operacionais e a redução do número de obrigações acessórias impostas aos contribuintes.

## **2.1. Base de cálculo**

Propõe-se que a União e os estados apliquem suas respectivas alíquotas sobre a mesma base de cálculo. Esse atributo permitirá a simplificação de ambos os impostos, de modo a facilitar a cooperação intergovernamental e os esforços integrados de fiscalização. Assim, a essência dessa proposta de reforma é que as bases de cálculo sejam iguais, e se tiverem que divergir, o será apenas em casos de exceção à regra. Isso porque é possível que ocorram situações em que seja necessário adotar bases de cálculos diferentes para cada um dos impostos.<sup>12</sup> Por si só, esse fato não sacrifica a coordenação do modelo, posto que os esforços conjuntos em harmonização tributária não significam que se deva alcançar sempre a uniformidade, mas sim uma aproximação entre os sistemas, com a redução das assimetrias que afetem tanto a economia quanto a administração tributária.

De uma forma ou de outra é importante que o imposto não esteja incluído em sua própria base de cálculo, ou seja, que incida sobre ele mesmo, como ocorre no ICMS. Isso quer dizer que as alíquotas devem ser aplicadas “por fora”,<sup>13</sup> seja no IVA da União, seja no dos estados.

## **2.2. Acomodação das alíquotas**

A migração de um sistema com múltiplas alíquotas para um com poucas alíquotas é particularmente delicada, senão pela complexidade técnica inerente, também pelo fato de que a exigência de uma reforma ocorre num momento em que a carga tributária alcança um nível muito elevado, circunstância agravada pelo fato de que a carga é elevada na tributação indireta, com os problemas de regressividade que isso acarreta. Todavia, em vista de pressões orçamentárias, num primeiro momento, é pouco provável que ocorram mudanças

---

<sup>12</sup> A dificuldade de se adotar bases de cálculo iguais pode estar, por exemplo, na implantação do regime de substituição tributária em apenas um dos IVAs.

<sup>13</sup> Ainda que durante o período de transição da reforma seja necessário adotar incidência “por dentro”.

significativas no tamanho da carga. Por um lado, ela não comporta aumento, pois a sociedade parece não estar disposta a tolerar isso; por outro, dificilmente qualquer um dos três níveis de governo aceitaria sua redução. Assim, a redução terá de vir com o aumento da eficiência da tributação com um sistema harmonizado, ou, principalmente, com o crescimento econômico e o aumento da competitividade.

Isso não significa que o tamanho da carga global e sua distribuição vertical entre os diferentes níveis de governo não sejam um problema. Apenas, considera-se que o momento de buscar o consenso para a aprovação de uma reforma que traga um mínimo de racionalidade à tributação indireta não seja o mais oportuno para se discutir essas questões. Espera-se, antes, que a racionalização do sistema produza alguns dos seus efeitos para então se discutir essas questões extremamente relevantes.

No entanto, se no que diz respeito à determinação do tamanho da carga global e da sua distribuição vertical, o problema pode ser adiado, o mesmo não ocorre com relação à distribuição horizontal da carga nos níveis subnacionais. Dois aspectos da reforma terão impacto direto sobre a distribuição dos recursos: a adoção do princípio de destino e a partilha de recursos. Em ambos os casos se pode esperar um deslocamento de receitas em favor dos estados economicamente mais pobres. Para os estados mais ricos e, por essa razão, mais dependentes de receitas próprias, a autonomia deixada para a fixação das alíquotas, dentro dos limites previamente estabelecidos e os efeitos multiplicadores advindos de uma tributação de melhor qualidade sobre bens e serviços, poderão, em parte, dar uma solução ao problema.

Ainda que essas questões estejam melhor exploradas no tópico deste documento que trata do impacto da adoção do princípio de destino, a implantação da tributação dual exigirá estudos complexos e cuidadosos para o cálculo das alíquotas que devem ser aplicadas. O risco de redução de receita é um fator econômico-político que cria resistências nos entes políticos. Todavia, esse receio não pode provocar aumento indesejável de carga tributária com majoração de alíquotas nominais no estabelecimento da “cesta” de alíquotas. De todo modo, mesmo que as alíquotas sejam adequadamente calibradas, haverá um período de acomodação em que pode haver impacto sobre os preços relativos, pois, ainda que a reforma seja neutra do ponto de vista global, não há como evitar que produza impactos setoriais. É o caso, por exemplo, dos atuais tributos que incidem cumulativamente sobre o IPI. A extinção do IPI implica o fato de que o mesmo não comporá a base de cálculo da tributação dual. Em decorrência disso, pode haver redução na arrecadação se o efeito não for neutralizado com uma elevação proporcional das alíquotas. Caso estas não sejam majoradas proporcionalmente, haverá redução da carga tributária, na proporção da atual receita do IPI e do IPI que hoje integra a base de cálculo do ICMS e de outros tributos.

Essas questões ressaltam duas das preocupações centrais na proposta aqui apresentada: o modelo de reforma deve ir além da reforma tributária propriamente dita, alcançando todo o sistema de partilha de receitas, cujo objetivo é reduzir os desequilíbrios verticais e horizontais, onde os mecanismos de partilha são flexibilizados de modo a adaptá-los ao



conceito da equalização da capacidade de gasto dos níveis subnacionais de governo. Portanto, tanto a reforma tributária como a reforma no sistema de partilha não podem ser vistas isoladamente, uma vez que ambas estão interligadas e produzem reflexos uma na outra, de modo que os possíveis desequilíbrios que uma produz devem ser atenuados pela outra. Além disso, terá de haver um período de transição orientado para reduzir o quadro de incertezas que qualquer reforma provoca. Por essa razão, a transição passa a ser componente decisivo da formulação da proposta.

De qualquer modo, ao se propor uma reforma ampla do modelo de federalismo fiscal para o Brasil, pretende-se adotar uma variável que parece ter sido deixada de lado nas propostas recentes de reforma; qual seja, a significativa melhoria da qualidade dos tributos, com o conseqüente aumento da produtividade fiscal. Mais do que isso, a reforma deve eliminar, se não todos, muitos dos obstáculos que comprometem a competitividade da produção nacional e entram o crescimento econômico.

### **2.3. Ajuste fiscal na fronteira – princípio de destino na coordenação jurisdicional interestadual do imposto estadual com modelo do tipo “barquinho”**

Como esse assunto já foi extensamente analisado em outros trabalhos (ARAÚJO, 1999; BARATTO, 2005), inclusive no âmbito do “Fórum fiscal dos estados” (FÓRUM ..., 2006a), procura-se evitar retomar aqui aspectos conceituais e repetir as várias alternativas para lidar com o denominado “ajuste fiscal de fronteira” em tributação do tipo IVA, quando esse tipo de imposto é atribuído à esfera subnacional de governo. Todas as alternativas em IVA subnacional têm vantagens e desvantagens, e nessa questão não há milagre que produza um modelo livre de defeitos. Isso significa que, de todas as alternativas, práticas ou teóricas, no Brasil ou em outros países, deve-se optar pelo modelo que pareça melhor ajustar-se à natureza da proposta. Por essa razão, somente são trazidos à discussão desse cenário de reforma os elementos considerados indispensáveis a sua discussão.

Ao longo deste texto temos insistido que uma regra de ouro em IVA é a de que não haja quebra na cadeia “normal” de débitos-créditos. Por esse sistema, obtém-se resultado equivalente ao que resultaria da tributação do valor adicionado gerado em cada estágio da produção e comercialização, sem sobreposições; ou seja, sem cumulatividade. Como a carga total do imposto é repartida de acordo com os estágios dessa cadeia, reduz-se o estímulo para a sonegação, ao mesmo tempo em que atua um mecanismo auto-regulador, que leva cada contribuinte a fiscalizar a correta aplicação do imposto incidente sobre a etapa anterior, uma vez que esse valor será deduzido do total devido em suas vendas. Para que o IVA opere, possa gerar os incentivos corretos e minimize a possibilidade de ocorrência de fraudes é, portanto, necessário que funcione normalmente, incidindo sobre cada elo da cadeia. A adoção da sistemática de débito-crédito é a característica do IVA que o protege contra esses desvios, sendo, portanto, uma virtude que deve, tanto quanto possível, ser preservada.

Por conta disso, o princípio de origem para tributar e cobrar o imposto do tipo IVA é o

que funciona melhor, porquanto não provoca a quebra na cadeia do imposto nas transações entre as jurisdições, permitindo que seja obtido o resultado econômico adequado. No entanto, no que diz respeito à destinação dada às receitas, a adoção desse princípio pode gerar importantes distorções quanto à alocação e, mais do que isso, privilegiar os estados produtores em detrimento dos estados predominantemente consumidores. Estas estão entre as razões que fazem com que a opção desta proposta recaia sobre a adoção do princípio de destino para a alocação da receita, todavia, buscando uma modalidade alternativa de cobrança do imposto no estado de origem.

Uma diretriz da proposta é a de que não haja obstáculos tributários à livre circulação de bens e serviços no território brasileiro, da mesma forma que ocorre com o comércio internacional. Não é possível que se continue a impor entraves maiores às transações interestaduais, tal como vem sendo feito com o ICMS, do que os existentes no comércio internacional. Em mercados integrados, em contextos políticos em que se deseje eliminar embaraços ao livre trânsito de mercadorias, com ausência de ajuste fiscal de fronteira (ausência de aduana na fronteira interestadual), como é o caso das operações interestaduais em contextos federativos, não se recomenda quebrar a cadeia do IVA. Isso, entretanto, só é possível se adotado o princípio de origem para tributar e cobrar, criando, ao mesmo tempo, mecanismos de distribuição de receita entre os estados ou câmaras de compensação, de forma a atribuir o produto da arrecadação ao estado de destino, no todo ou em parte. A tributação e a cobrança na origem é conveniente porque não interrompe a cadeia do imposto, mas, ao mesmo tempo, exige a criação de mecanismos de repartição da arrecadação que não passem pela hipótese de incidência tributária. O sistema tributário alemão de IVA, por exemplo, tem essa característica. Modelos alternativos de tributação e cobrança na origem foram fartamente explorados e constam do *Cadernos Fórum Fiscal* nº 3 (2006). Não cabe aqui analisar cada um desses modelos, mas apenas aquele no qual recaiu a opção feita por este cenário de reforma.

O elemento-chave, o desafio de uma reforma da tributação indireta subnacional no Brasil consiste em combinar, simultaneamente, princípio de origem, do ponto de vista do contribuinte, e princípio de destino, do ponto de vista da alocação de receita entre os estados. Segundo Prado (FÓRUM..., 2006b, p. 28), “O foco da proposta é permitir que o IVA seja recolhido na origem, e ao mesmo tempo tenha a receita apropriada pelo estado de destino, de forma automática, sem a necessidade de compensação”. Para tanto, continua sendo necessário contar com o contribuinte para obter o princípio de destino quanto à alocação da receita. Também nesse caso há mais do que uma alternativa, e a escolha recaiu em um modelo que permite obter, ao mesmo tempo, princípio de origem da ótica da tributação e cobrança e princípio de destino da ótica da alocação da receita, atributos simultaneamente permitidos com o modelo denominado na literatura de barquinho. É o mecanismo operacional que melhor permite conciliar requisitos econômicos com autonomia federativa. O modelo é mais complexo do que o de origem puro, mas é o preço a pagar para que se possa ter um imposto do tipo IVA na competência tributária dos estados, conciliando a reforma com o princípio federativo. Adiante, é descrito o mecanismo operacional do modelo.

O objetivo fundamental do modelo barquinho é reduzir as fragilidades que a implementação do princípio de destino apresenta sob o modelo tradicional da alíquota zero, tal como ocorre com o IVA europeu e com o IVA dual da província de Quebec. Ele diz respeito, portanto, às operações interestaduais, sendo as operações internas tributadas, com a União e o estado aplicando normalmente suas respectivas alíquotas. Por meio de um artifício engenhoso, que pressupõe a existência de um IVA federal, a atribuição dos recursos arrecadados com o IVA estadual ao estado de destino é feita preservando-se as características do princípio de origem na cobrança do imposto. Com relação ao imposto estadual, a União é uma mera operadora do transporte do crédito desse imposto, levando-o de uma margem à outra. Daí o nome barquinho.

Adiante, é detalhado o mecanismo utilizado para a operacionalização do princípio de destino na alocação da receita entre os estados e comentada as suas vantagens. Em primeiro lugar, é detalhado o modelo para o caso das operações e prestações praticadas entre contribuintes do imposto; depois, as operações e prestações de contribuinte para não-contribuinte e consumidores finais.

#### *Operações interestaduais entre contribuintes:*

Na venda a outro estado, a alíquota do estado de origem é zerada, sendo assegurado ao contribuinte vendedor da mercadoria ou serviço o direito aos créditos das operações anteriores. A tributação, tanto das exportações quanto das operações interestaduais, com alíquota zero é uma característica dos sistemas modernos de tributação, e isso se aplica particularmente bem a um imposto do tipo do que está sendo proposto. Com o princípio de destino, não apenas o país como também os estados não exportam imposto. Para que isso ocorra, o estado de origem fica obrigado a restituir o imposto que incidiu nas etapas anteriores à venda para outro estado, uma vez que o imposto dos estados não pode atravessar a fronteira. Essa devolução não representa custo algum para o estado de origem, uma vez que o imposto restituído pertence ao estado de destino.

Nessa mesma operação de venda para outro estado, a alíquota da União é automaticamente acrescida dos pontos percentuais em que a estadual foi reduzida,<sup>14</sup> de forma a transportar para o estado comprador o valor equivalente ao crédito gerado na operação;

Na venda subsequente efetuada no estado de destino, o contribuinte tem dois débitos a destacar: um em relação ao imposto do estado de destino e outro em relação ao imposto da União; não tem nenhum crédito a apropriar contra o estado de destino, pois nada foi cobrado na operação anterior. Por outro lado, tem a apropriar o crédito cobrado pela União na

---

<sup>14</sup> No caso do princípio de destino puro, o valor do imposto devido à União será o equivalente à aplicação da soma das alíquotas, estadual e federal. No entanto, nada impediria que o modelo convivesse com um sistema misto, princípio de origem e de destino. Nesse caso, o imposto devido à União nas operações interestaduais será o equivalente à soma do imposto federal mais a diferença entre a alíquota interna do estado de origem e a alíquota interestadual. Nesse cenário de reforma é proposto o princípio do destino integral.

operação realizada no estado de origem. A União deve, portanto, restituir ao contribuinte do estado de destino o crédito acumulado contra ela em virtude de imposto que foi cobrado por ela no estado de origem apenas com o propósito de transportar o imposto para esse lado da fronteira.

Assim, para o contribuinte, somadas as alíquotas da União e do estado, a pressão fiscal é sempre a mesma, quer a operação seja interna, quer seja interestadual. O contribuinte remetente debita a mais no imposto federal aquilo que debitou a menos no imposto estadual. Por sua vez, o contribuinte adquirente não tem créditos contra o estado de destino, já que não houve débito correspondente no estado de origem. Em contrapartida, apropria um crédito maior que é lançado contra o imposto da União.

Do ponto de vista dos estados, no estado de origem há desoneração integral (alíquota zero) por ocasião da saída para outros estados, exatamente como nas saídas para o exterior, para assegurar o princípio de destino na alocação de receita. Em decorrência, o estado de destino não suporta nenhum crédito de imposto oriundo de outros estados. Os créditos decorrentes de operações anteriores têm origem apenas em imposto que já foi pago ao próprio estado. Nenhum estado auferir receita com a operação interestadual.

O mecanismo operacional para ajustar o imposto na operação interestadual prescinde de controles fiscais de fronteira, pois é automaticamente operado pelo contribuinte, para resolver o problema de coordenação jurisdicional interestadual em contexto de ausência de fronteiras alfandegárias. A virtude é evitar distorções na formação dos preços da firma e fraudes fiscais, presentes em modelos de alíquota zero. Isso ocorre em virtude do efeito recuperação, que é o mecanismo operacional presente em impostos do tipo IVA, que ajusta automaticamente o imposto na operação interestadual. Por essas características, o modelo permite aplicar o princípio de origem, na ótica da tributação e cobrança, e o princípio de destino, na ótica da alocação do produto da arrecadação do imposto estadual.

Por igualar a pressão fiscal da operação interna e interestadual, o modelo reduz a sonegação decorrente de simulação de operação interestadual com o objetivo de tirar proveito de alíquotas menores que a interna. Permite reduzir as falhas que o modelo de ICMS vigente apresenta nas operações interestaduais: operação triangular, falsa operação interestadual etc. Com o barquinho, as possibilidades de evasão são menores, porque o imposto da operação interestadual incide no estado de origem, mas é integralmente cobrado pela União, prevalecendo sempre a alíquota do estado de origem. Desse modo, o contribuinte não tem mais o estímulo de simular uma operação interestadual quando o adquirente da mercadoria ou serviço está dentro de seu próprio estado.

No estado de destino não ocorre o estímulo à sonegação por parte do contribuinte que compra de outros estados, como poderia ocorrer se a sistemática fosse de “diferimento do pagamento do imposto”, quando o contribuinte resiste a registrar a entrada, uma vez que não há o crédito, para não ter que registrar uma saída que é sujeita a débito. No barquinho, embora não haja incidência do imposto estadual no estado de origem, este é cobrado com o imposto

da União, de modo que o contribuinte que compra de outros estados é estimulado a registrar a entrada para poder apropriar-se do crédito no imposto da União, que incidiu no estado de origem.

A coordenação horizontal e vertical entre os dois impostos, em decorrência da harmonização tributária requerida, permite o cruzamento de informações das operações interestaduais e a redução das fraudes. Contar com o suporte da administração tributária federal para bem administrar o imposto estadual pode ser ainda mais positivo para estados menos desenvolvidos, pois deve permitir a criação de processos mais adequados de fiscalização, através do compartilhamento não apenas de informações, mas também da multiplicação das melhores práticas e da criação de grupos e/ou comitês de mútua colaboração para combate à sonegação.

Não é necessário atribuir nenhuma receita ao estado de origem para ressarcimento dos custos de administração tributária, uma vez que o mecanismo proposto para a obtenção do princípio de destino é automático. Caso a cobrança fosse feita pelo estado de origem, seria razoável pensar em sua compensação pelos custos adicionais que teve pela cobrança de um imposto cuja receita não lhe pertence. Nesse caso, poderia ser pensada a alternativa de um modelo misto, com uma alíquota interestadual destinada à compensação do estado de origem. Não é esse, porém, o caso do modelo barquinho, pois ele é operado pelo contribuinte. Ainda que o barquinho seja flexível quanto à proporção de receita que pode ser atribuída ao estado de origem e de destino, uma vez que ele permite desvincular o local de cobrança do imposto da destinação que é dada ao produto de sua arrecadação, ele não cria nenhum obstáculo à adoção integral, conforme o modelo proposto, do princípio de destino.

As operações interestaduais não geram receita nem para a União, nem para os estados. Para a União, o saldo líquido do imposto cobrado nas operações e prestações interestaduais entre contribuintes realizadas em território nacional é igual a zero. Isso porque todo débito por venda no estado de origem é neutralizado com igual crédito no estado de destino. A União não auferir receita com a operação interestadual, mas apenas viabiliza a transposição do imposto estadual de um estado para outro. Tampouco, nenhum estado auferir receita na operação interestadual, pois, no imposto estadual, é aplicada alíquota zero. A receita líquida de cada estado é proporcional ao tamanho do seu mercado consumidor.

#### *Operações interestaduais de contribuinte do regime normal para não-contribuinte e para contribuinte do Simples Nacional:*

Sempre que possível, a alocação do produto da arrecadação ao estado de destino é desejável, também para o caso de outras operações que não aquelas realizadas entre contribuintes. Estamos nos referindo às operações de venda interestadual de contribuinte do regime normal para:

- a) não-contribuinte do imposto – caso em que não haverá operação subsequente de

mercancia (revenda);

- b) contribuinte enquadrado em regime simplificado, como o é o Simples Nacional – caso em que não é permitida a apropriação de créditos.

Vejamos se o modelo barquinho pode ser aplicado também nesses casos, com o propósito de alocar o produto da arrecadação ao estado de destino, bem como para proteger o IVA estadual contra as fraudes. Também nesses casos a alíquota estadual pode ser zerada e acrescida à alíquota da União, pois o vendedor (no estado de origem) é um contribuinte do regime normal, sujeito ao IVA federal e ao IVA estadual. No que se refere às vendas desse contribuinte do regime normal para não-contribuinte, esse último não terá um crédito de imposto contra o IVA da União, pois não haverá operação posterior de revenda. Quanto às vendas desse contribuinte do regime normal para outro contribuinte, todavia enquadrado em regime simplificado, como no caso do Simples Nacional, esse último também não terá um crédito de imposto contra o IVA da União, pois não está submetido ao regime do IVA, mas sim a imposto sobre seu valor bruto de vendas, sem direito a crédito das operações anteriores.

Em ambos os casos a União teve uma receita resultante da aplicação da alíquota estadual que foi acrescida à alíquota da União, por ocasião da saída, no estado de origem, sem que a referida receita seja anulada no estado de destino, na forma de créditos apropriados por parte dos adquirentes. Então é preciso ver como proceder para que o produto da arrecadação da União correspondente ao débito do destinatário relativo à aplicação da alíquota do estado de origem não se converta em receita para a União. É possível partilhar entre os estados essa modalidade de cobrança feita através do IVA federal, proporcionalmente aos seus respectivos consumos. Essa partilha poderia ter como parâmetro as próprias arrecadações de IVA estadual, uma vez que, com o princípio de destino, a arrecadação de cada estado é espelho muito próximo de seu respectivo consumo. Refira-se que isso traz uma dificuldade operacional, pois será necessário incorporar ao modelo um requisito operacional que permita distinguir essas operações daquelas que são realizadas entre contribuintes. Será necessário que o contribuinte vendedor informe separadamente as operações interestaduais destinadas a não-contribuintes e a contribuintes enquadrados no Simples Nacional, de modo que a arrecadação específica da União com referidas operações seja destinada aos estados destinatários.

O procedimento apontado, além de permitir a alocação do produto da arrecadação dessas operações aos estados de destino, tem outras vantagens. É que para contribuintes enquadrados em regimes simplificados, o método de apuração débitos-créditos para operacionalizar e atender ao princípio da não-cumulatividade só prevalece até o estágio que antecede as operações de saídas praticadas por referidos contribuintes; ou seja, até o estágio das compras por eles realizadas. Para que o produto da arrecadação resultante dos estágios que antecederam as vendas não seja anulado, os contribuintes dos regimes simplificados não podem apropriar os créditos decorrentes de suas entradas, pois, no regime simplificado, há um rompimento na cadeia normal do imposto. O tratamento tributário dado às empresas do

regime simplificado nas operações interestaduais deve ser o mesmo que é dado nas operações internas, de forma que esses contribuintes não se beneficiem do fato de comprar mercadorias de outros estados com alíquota zero. Por essa razão, também nessas hipóteses, é oportuno que a alíquota do imposto estadual seja acrescida à do imposto da União. O que interessa aqui é que, para o contribuinte comprador enquadrado em regime simplificado, seja indiferente comprar em seu próprio estado ou em outros estados, em decorrência de fatores de ordem estritamente tributária.

Outra vantagem da cobrança pela União do imposto devido nas operações interestaduais destinadas a não-contribuintes e aos contribuintes do Simples Nacional é a de minimizar os problemas de *cross border shopping*, as compras diretas feitas por consumidores finais fora de sua jurisdição. Não elimina totalmente o problema das chamadas compras diretas, pois, quando consumidores finais compram fora de sua jurisdição, pessoalmente ou pela Internet, há enorme dificuldade para assegurar que a arrecadação flua para os cofres da jurisdição em que reside o consumidor. É uma dificuldade inerente a qualquer tipo de tributação sobre bens e serviços, no mundo, e não apenas em imposto do tipo IVA, nem, tampouco, por causa do modelo barquinho. Na União Européia, que adota o princípio de destino nas transações entre seus países-membros, o problema da alocação ao destino das receitas relativas às compras diretas também ocorre. Para automóveis, por exemplo, é exigido que o vendedor identifique o local de residência do comprador e que pague o IVA ao país membro de destino. Esse aspecto das vendas diretas a consumidor final de outra jurisdição merece atenção especial, uma vez que essas operações não estarão enquadradas nas saídas para não-contribuintes, e, portanto, não são tributadas no estado de origem pelo IVA da União. Isso inviabiliza a aplicação do modelo barquinho para a alocação dessas receitas.

#### *Operações interestaduais de contribuinte do Simples Nacional para outro contribuinte do Simples Nacional ou para contribuinte do regime normal*

Nesses casos não é possível aplicar o modelo barquinho. Essa é uma das razões porque estamos chamando de barquinho “mitigado”, pois no Brasil, o modelo não pode ser aplicado em sua forma pura. Contribuinte enquadrado em regime simplificado que vende para outro estado não é submetido a regime de IVA, seja IVA federal, seja IVA estadual. O Simples Nacional é uma modalidade de cobrança cumulativa sobre vendas, de modo que a incidência ocorre no estado de origem, depois ocorre novamente no estado de destino; ou seja, tanto a origem quanto o destino se apropriam de receita. No que se refere aos adquirentes (localizados no estado destinatário da operação), não lhes é permitido o crédito de imposto quando compram de empresa enquadrada em regime simplificado, mesmo que o adquirente seja contribuinte do regime normal de IVA. Assim, no caso dessas operações, não há que se falar em princípio de destino, pois é tanto princípio de origem quanto princípio de destino.

Outra hipótese torna o barquinho “mitigado”. Caso qualquer unidade federada faça

opção por um modelo totalmente harmonizado, delegando à União a cobrança de seu respectivo IVA, é possível aplicar, às operações interestaduais praticadas entre elas, o princípio de origem puro para tributar e cobrar e o de destino para alocar a receita, mediante critério previamente acordado.

Deve ser observado que o modelo barquinho aplica-se a um universo abrangente de operações; mais ainda naquelas em que prevalece sem perturbações a sistemática normal dos débitos e créditos do IVA. Dele estão excluídos apenas os regimes que utilizam outros mecanismos para fazer o ajuste fiscal de fronteira, com é o caso do Simples Nacional.

Até aqui, nos limitamos a descrever o funcionamento e os aspectos operacionais vinculados à implementação do modelo barquinho. Suas limitações e dificuldades, bem como soluções alternativas serão abordadas no tópico “Acúmulo de créditos”.

## **2.4. Regras assimétricas**

Uma das restrições constantemente feitas à adoção de um modelo uniforme de tributação indireta é quanto a sua inflexibilidade para permitir soluções que respondam às assimetrias que a economia nacional apresenta. Regras uniformes limitam a capacidade dos governos subnacionais de encontrarem mecanismos que atendam às peculiaridades regionais ou locais. Diante disso, a questão que se coloca é se a flexibilização do modelo deve estender-se de forma a permitir que os estados possam legislar sobre a concessão de benefícios e se as vantagens que ela poderia trazer superam as vantagens da uniformização e da simplificação. Em parte, a flexibilidade que os estados terão para fixar suas próprias alíquotas responde à questão, tornando menos agudo o problema das assimetrias.

Do ponto de vista das assimetrias na capacidade que os estados têm para arrecadar, seja pelo tamanho de sua base econômica, seja ainda pela fragilidade de sua máquina administrativa, a proposta admite, como já foi dito anteriormente, a opção por um modelo de tributação do consumo totalmente harmonizado com o imposto federal, num arranjo que é semelhante ao que existe em algumas províncias canadenses, onde o HST (*Harmonized Sales Tax*) provincial é legislado e administrado pelo governo federal, junto com o GST (*Goods and Services Tax*), federal.

Além do Brasil, o Canadá é outro caso típico de atribuição de imposto tipo IVA a governos subnacionais. Por se tratar de um país que adota modelos alternativos de tributação do consumo, seu caso torna-se bastante ilustrativo. Lá, há um IVA de competência federal que é aplicado em todo o seu território, o GST, e duas modalidades de IVA provincial:<sup>15</sup> o caso de Quebec, em que a província tem competência sobre seu IVA (*Quebec Sales Tax – QST*) e o caso das províncias de *Newfoundland, New Scotia e New Brunswick*, no qual o governo federal administra os impostos federal e provincial. A instituição do HST foi

---

<sup>15</sup> Os estados no Canadá são denominados “províncias”.



resultado de acordo realizado entre essas três províncias e o governo federal que legisla sobre ele, além de administrá-lo.

O GST foi criado em 1991 em substituição a imposto em cascata que incidia sobre mercadorias. A proposta inicial do governo era pela adoção de um IVA único de competência do governo federal, cuja arrecadação seria partilhada com as províncias. A proposta não foi aceita pelo nível de centralização que representava. Apenas em 1997 houve o acordo com as três pequenas províncias referidas, que concordaram em aderir ao HST.

A base de cálculo do HST é a mesma que a do GST, sobre a qual é aplicada uma alíquota única de 14%. Desta, 6%<sup>16</sup> referem-se à parcela federal de receita correspondente à alíquota nacional do GST e 8% correspondem à parcela de receita das três províncias.

As receitas do HST são divididas entre as três províncias, de acordo com o tamanho da base do consumo, segundo fórmula conjuntamente acordada. O HST opera como um IVA origem pura nas transações entre as três províncias, próprio para um imposto nacional. A alíquota de 14% é a mesma, tanto nas operações internas de cada província, como nas transações entre elas. No entanto, o HST não se aplica às transações interprovinciais com as províncias canadenses que não o adotam, uma vez que, nesse caso, vigora o princípio de tributação de destino. Desse modo, nessas operações é aplicada apenas a alíquota de 6% correspondente à parcela do governo central. A inexistência de barreiras alfandegárias interprovinciais não apresenta os problemas inerentes aos contextos federativos, uma vez que o HST é administrado pelo governo federal, facilitando a coordenação interprovincial, o cruzamento das informações e permitindo a redução da ocorrência de fraudes fiscais.

Logicamente, essa solução restringe a autonomia subnacional e é trazida à discussão porque o grau de harmonização para a tributação dual proposta no cenário de reforma deste documento comporta esse tipo de solução centralizada, podendo revelar-se atraente para determinadas unidades federadas pequenas e com administração tributária frágil. Alguma liberdade para a fixação das alíquotas pode ser mantida mediante acordo prévio com o governo central, aspecto que deve constar na norma. Alguma liberdade para fixar alíquotas da parcela subnacional do “adicional” do IVA federal é desejável, pois a idéia da adesão é que os custos de administração tributária e as fraudes sejam reduzidos. Entretanto, não se tem a pretensão de impedir que as unidades federadas que viessem a aderir ao tipo de arranjo descrito sejam impedidas de alguma definição a respeito do tamanho de seus orçamentos.

No caso das unidades federadas poderem definir suas próprias alíquotas (a serem aplicadas na forma de adicional ao IVA federal), o adicional aplicado tanto às operações internas quanto às interestaduais realizadas entre as províncias que aderem ao acordo constitui problema a ser resolvido. No Canadá, quando da adoção do HST, foi estabelecida a sobretaxa uniforme de 8% nas três províncias. Como a administração do HST é federal, a distribuição entre as províncias da parte que lhes cabe ficaria complicada se as alíquotas fossem diferentes.

---

<sup>16</sup> A alíquota do GST foi reduzida para 5% a partir de janeiro de 2007.

O HST teria que ter controles administrativos distintos em cada jurisdição, porque alíquotas diferentes trazem a necessidade de identificar o local onde ocorreu a transação.

## **2.5. Outros aspectos operacionais**

A tributação dual vai exigir uma série de definições operacionais além das que foram analisadas, as quais não é possível detalhar de imediato e que são apenas comentadas neste tópico, sem aprofundamento. Considerada a dimensão operacional, na ótica do governo, será necessário examinar a capacidade das administrações tributárias, de controle e fiscalização e os custos operacionais. Na ótica do contribuinte, é pertinente verificar o grau de complexidade normativa e os custos para cumprimento das obrigações acessórias, tais como exigências burocráticas, recursos tecnológicos, sistemas de informação, estrutura jurídica e contábil, bem como os custos com consultoria.

Por ser mais racional, um sistema de tributação dual, em princípio, permite reduzir os custos da administração tributária, tanto para os governos como para os contribuintes. A chave para o baixo custo administrativo é a coordenação entre as administrações fazendárias, estaduais e federal.

Apesar da sensibilidade beligerante que domina as relações entre os estados da Federação, a reversão da lógica dos conflitos horizontais da guerra fiscal propiciada pela tributação IVA dual não será uma experiência inédita na Federação brasileira nos anos em que essa competição foi mais acentuada. O Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal dos Estados Brasileiros (Pnafe) é fruto da cooperação entre os entes federados, cujos produtos deixaram o que pode ser o alicerce da passagem para o modelo de IVA dual. É o que ocorreu com a criação do Sintegra e que pode também vir a ocorrer com o início do processo de unificação cadastral e com os passos já iniciados que levarão ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), iniciado com a nota fiscal eletrônica, projeto piloto que alguns estados da Federação adotam em caráter experimental. Há que se comentar que a possibilidade de que o Sped se constitua em variável que favoreça a cooperação vertical requer que o processo não seja capitaneado exclusivamente pelo governo federal.

Ao contrário do que ocorre hoje, onde todos os níveis da Federação se fecham em torno de si com um baixíssimo nível de cooperação, a harmonização dos tributos que incidem sobre o consumo produzirá o efeito inverso de ampliar os estímulos para a cooperação intergovernamental, não apenas no nível horizontal, que os estados estabelecem entre si, mas também vertical, entre os três níveis de governo. Com a tributação dual será necessária, se não a unificação, pelo menos, a sincronização dos cadastros de contribuintes e o intercâmbio técnico e de informação, podendo inaugurar um novo ciclo de cooperação intergovernamental.

*Quanto à legislação:*

No plano normativo, o imposto do conjunto dos estados tem competência tributária estabelecida na Constituição Federal, onde é prevista a instituição do imposto por lei complementar que será ratificada por lei estadual específica.

Órgão colegiado formado por representantes dos governos estaduais expedirá o regulamento único do IVA estadual e os atos administrativos normativos. É preciso definir em que o imposto estadual pode diferir do federal, bem como o grau de liberdade dos estados para definir procedimentos diferentes dos estabelecidos para o nível federal, para então identificar conteúdos específicos que irão constar do regulamento único dos estados. Mesmo com elevado grau de harmonização entre o IVA da União e o IVA dos estados, este deve ter seu regulamento editado por órgão colegiado do conjunto dos estados.

#### *Quanto à fiscalização:*

Quanto à fiscalização, União e estados fiscalizam e arrecadam seu próprio imposto, tendo em vista que a fiscalização é atributo inerente à competência tributária. Todavia, no plano operacional, é desejável que haja esforços conjuntos de fiscalização. Como a base de incidência e de cálculo são as mesmas, não é necessário que os dois entes políticos procedam à fiscalização de um mesmo evento, de um mesmo contribuinte, de um mesmo período de referência etc., separadamente e com duplicidade. Por exemplo, uma verificação e a lavratura de um auto de infração por parte de uma esfera de governo permitirá, regra geral, que a outra também autue o mesmo evento, sem necessidade de nova verificação fiscal. Os esforços conjuntos de fiscalização podem ser aplicados até mesmo nos casos em que haja alguma diferença de tratamento tributário de um imposto em relação a outro, como, por exemplo, quanto ao regime de substituição tributária. Da mesma forma, na hipótese de que as principais tarefas de fiscalização sejam atribuídas aos estados, as normas do imposto podem prever que haja fiscalização supletiva ou cumulativa com a União, o que pode ser necessário nas operações interestaduais e de comércio exterior, uma vez que a esfera central de governo tem melhores condições para fiscalizar questões aduaneiras. De qualquer modo, detalhes quanto às formas de articulação e cooperação entre as esferas de governo não são parte constitutiva do modelo proposto, embora seja recomendável a criação de uma instância ou comissão para as negociações em torno da harmonia e da convergência entre o imposto da União e o imposto dos estados.

#### *Quanto à interpretação normativa e resolução de conflitos:*

Alguns aspectos, como os elencados a seguir, precisam ser definidos e trabalhados:

- como obter interpretação harmonizada na resposta às consultas e no processo administrativo fiscal? Órgão composto por representantes da União e dos estados dará resposta às consultas e uniformizará a jurisprudência administrativa? No caso de conflitos de interpretação horizontais ou verticais, quem deve arbitrar?

- lançamento de imposto decorrente de auto de infração: cada ente político lança o seu auto de infração ou a fiscalização integrada pode avançar, inclusive, no sentido de que uma esfera de governo possa lançar o imposto da outra esfera? Em princípio, quem fiscaliza, lança e, quem lança, julga, e como decorrência haverá julgamentos na instância administrativa e judicial tanto estadual quanto federal? Julgamento judicial na esfera estadual pode dificultar a obtenção de harmonização na jurisprudência?

### **3. LIMITAÇÕES E DIFICULDADES PARA A IMPLEMENTAÇÃO IDEAL DO MODELO DE REFERÊNCIA E SOLUÇÕES ALTERNATIVAS**

Uma vasta literatura internacional aponta o IVA como o tipo de imposto mais apropriado para tributar o consumo em países de economia aberta. Por suas qualidades intrínsecas, o IVA permite, com relativa facilidade, desonerar as exportações e manter-se neutro quanto à alocação dos fatores produtivos. A aplicação estrita de seus mecanismos de tributação a cada um dos estágios da produção permite ampliar a competitividade das economias nacionais, uma vez que o imposto não contamina os preços dos produtos exportados. O modelo do IVA dual apresenta o quadro ideal que combina as qualidades do IVA com sua aplicação aos níveis subnacionais de governo. É por essa razão que ele é entendido como modelo de referência, para o qual toda a proposta de reforma deve ser orientada.

Isso, por si mesmo, não é suficiente para viabilizar sua aplicação. Questões relativas à história da tributação de cada país têm papel relevante quando se trata de promover mudanças, se não por outro motivo, pelo fato de criarem viabilidade política e reduzirem as incertezas. É possível que, no Brasil, algumas práticas tributárias utilizadas que perturbam a lógica do modelo idealizado tenham que ser mantidas como condição para viabilizar a aprovação da proposta. É o caso, por exemplo, do regime simplificado para MPE, o “Simples Nacional”, do regime de “substituição tributária” e da competência tributária municipal sobre serviços ISS.

Mesmo com a permanência de regimes que se afastam do modelo de referência, a reforma permitirá um significativo avanço na direção de um modelo de tributação do consumo de melhor qualidade. Esses regimes poderão integrar a proposta como um dado de realidade que permitirá avançar na discussão da proposta, sem os problemas e as resistências que um modelo “puro” inevitavelmente acarretaria. Nada impede que novos avanços sejam promovidos, tão logo a cultura tributária criada pela reforma assim o permita.

As duas características mais significativas que são mantidas na proposta formada neste cenário e que se afastam do modelo de referência são o Simples Nacional e a substituição tributária. Esses dois regimes estão de tal forma arraigados na cultura tributária brasileira que

não seria realista propor um modelo de tributação que não os inclua, ainda que, em graus diversos, afastem-se de um imposto do tipo IVA, como seria desejável.

### **3.1. Autonomia dos entes federados**

#### ***3.1.1. Dimensão federativa***

Uma reforma tributária abrangente, que altere a tributação dos bens e serviços e o conjunto do sistema de partilha de receitas na Federação, exige esforços de engenharia política nada desprezíveis. A cultura de engessar na Constituição questões que envolvem a necessidade de ajustes periódicos é própria de federações com baixo grau de confiança entre as partes. No Brasil, isso resultou num agravamento progressivo do modelo de federalismo fiscal, que tem, ao mesmo tempo, ampliado suas distorções e dificultado a superação dos problemas. O resultado disso é a exigência de uma reforma que contemple um longo período de transição, num exercício complexo e sincronizado de ajustes que conduzam a um modelo de melhor qualidade.

Desde a virada do século até o início de 2007 houve pouca disposição do governo federal em coordenar um processo de reforma ampla do sistema tributário, deixando aos estados a tarefa de encontrarem uma saída para os problemas que estes enfrentavam com o ICMS e a guerra fiscal. No meio do ambiente confuso da guerra fiscal e com a baixa capacidade de promover as mudanças desejadas no contexto de uma reforma restrita ao ICMS, os esforços dos estados foram inúteis. Hoje, há expectativa de que a União se despoje de sua tendência centralizadora e exerça o seu papel constitucional de regular o conflito de interesses entre os estados, ocupando o espaço de agente mediador e facilitador das negociações.

Até o advento do PEC nº 42/03, denotava-se a ausência de uma articulação nacional adequada no fato de que, apesar do governo federal sistematicamente propor a reforma do ICMS, negligenciava a condução do processo tão logo conseguia aprovar os temas de seu interesse, tais como a prorrogação da DRU e da CPMF. No período de 2003 a 2006, a resistência do governo federal a incluir na agenda de discussão a criação de um fundo de desenvolvimento regional e outros aspectos que permitissem enfrentar o conjunto do sistema, obstaculizaram o avanço da reforma do ICMS. Como o processo de discussão da reforma em 2007 está apenas iniciando, não é possível afirmar que esses obstáculos tenham sido superados.

Como a tributação dual requer esforços conjuntos entre governo federal e os governos estaduais, espera-se que favoreça a adoção de práticas voltadas à cooperação intergovernamental, o que por sua vez fortalece o federalismo fiscal. Ao manter a competência tributária subnacional, ainda que o grau de autonomia tenha que ser revisto, permite um maior vínculo entre benefícios e transferências, de modo a induzir a responsabilidade fiscal na decisão do dispêndio.

A proposta, ao estabelecer regras harmonizadas, quando não, comuns, de tributação, passa a requerer a integração de vários sistemas com vistas à administração tributária, criando um ambiente mais favorável ao exercício da cooperação intergovernamental, tanto vertical quanto horizontal. Ao mesmo tempo, ela reduz o espaço para práticas competitivas predatórias, já que a cooperação intergovernamental enseja maior respeito à ordem legal estabelecida. A Federação canadense é um exemplo de como manter um elevado grau de descentralização, o que é feito por meio daquilo que foi denominado federalismo executivo, o qual consiste na prática de diversas arenas de negociação que fazem a mediação dos conflitos e induzem à obediência à ordem legal.

Uma característica favorável ao IVA dual, em relação aos modelos de não-compartilhamento de competências tributárias, advém do fato de que ele favorece a coesão federativa. A atribuição de competências concorrentes para cada nível de governo da Federação acaba por provocar um certo distanciamento que dificulta a transparência de um em relação ao outro e, principalmente, a cooperação entre os dois níveis de governo. Ao contrário, o IVA dual, por se tratar, de fato, de dois impostos que incidem sobre a mesma base, com a diferença de manter atribuição de competências exclusivas aos níveis federal e estadual de governo, favorece a solidariedade entre a União e os estados. Além das formas mais evidentes de cooperação nos níveis operacionais, como é o caso do compartilhamento de cadastros e sistemas de informações, sistemas de fiscalização e combate à evasão, intercâmbio técnico e de informações etc., outras formas de solidariedade promoverão uma coesão maior entre eles. Isso porque, qualquer movimento de flutuação na economia, geral ou setorial, ou ainda, qualquer medida política ou econômica que venha a afetar o desempenho econômico ou o nível de renda (e cujo impacto não seja apenas sobre a distribuição regional de renda ou riqueza) estará afetando solidariamente os dois níveis de governo.

### ***3.1.2. Autonomia dos estados com a tributação dual***

A rigor, com o imposto dual de base uniforme e a adoção do princípio de destino, a autonomia dos estados para legislar sobre seu imposto deveria ser uma questão mais relacionada com a lógica econômica do que com as restrições de natureza jurídica. Por diversas razões, o estado que não buscasse se harmonizar com o imposto federal estaria reduzindo sua competitividade em relação aos demais que mantivessem essa harmonização e, em decorrência, seu potencial de arrecadação. No entanto, não é realista supor que, numa cultura contaminada pela competitividade extremada e predatória da guerra fiscal, a percepção dessa lógica econômica prevaleça antes que um significativo estrago já tenha sido feito. Por essa razão, as restrições legais ao poder dos estados de legislar sobre seu próprio imposto serão necessárias, ainda que com o sacrifício de parte dessa autonomia. Não é demais lembrar que, muito embora sejam sistematicamente descumpridas, as restrições legais à autonomia dos estados já ocorrem no atual sistema.

A adoção de tributação dual deve impor restrições à autonomia legislativa dos estados, o que pode ser o preço a ser pago para alcançarmos um grau elevado de harmonização tributária. No Brasil, infelizmente, uma maior harmonização não poderá ser alcançada com liberdade legislativa para os governos estaduais. Diferentemente do que ocorre no federalismo executivo do Canadá, por exemplo, aqui, a harmonização precisa ser definida na norma, pelo menos, até que seja assegurado o alcance do modelo de referência em sua forma final, depois da transição. Isso requer negociação, o convencimento sobre os ganhos que podem advir e a medida dos ganhos em relação à perda de autonomia. Autonomia e harmonização são objetivos antagônicos que não podem ser atendidos de forma plena. A solução estará num meio-termo, dependendo do quanto se deseja sacrificar um deles em benefício do outro. A ampliação da racionalidade da tributação de bens e serviços faz com que a questão da harmonização seja um dos pontos centrais do projeto de reforma apresentado, o que pode significar o sacrifício de parcela da autonomia desejada. Apesar disso, deve-se levar em conta que a autonomia dos estados com o atual ICMS é muito pequena e que suas normas superiores são bastante harmonizadas. O que ocorre é que a maior parte dessa autonomia se dá à custa do descumprimento da legislação vigente, apoiada nas fragilidades do próprio modelo.

A autonomia dos estados que é fundamental no desenho desta proposta reside na possibilidade de cada estado fixar suas próprias alíquotas do imposto, dentro de parâmetros previamente definidos. Quanto à autonomia de que se dispõe no contexto da guerra fiscal, é necessário refletir a respeito de sua natureza, não apenas porque seu exercício fere as normas legais, mas também porque os governadores colocaram-se na condição de verdadeiros reféns desta política. Atualmente, o governador dificilmente tem poder para definir o tamanho da carga tributária do ICMS, na medida em que só tem conseguido reagir ao que é feito por outro estado, numa reação em cadeia em que é obrigado a, sistematicamente, reduzir o imposto como forma de reação aos benefícios concedidos por outros estados. Com a guerra fiscal, os estados tornaram-se reféns uns dos outros.

### ***3.1.3. Convalidação dos benefícios fiscais – o legado da guerra fiscal<sup>17</sup>***

Das heranças da guerra fiscal, o maior imbróglio é quanto ao que fazer com o legado da guerra. Como resolver o problema dos benefícios já concedidos? Serão convalidados? Os que foram julgados inconstitucionais pelo STF serão constitucionalizados? E os outros, de mesmo teor, ainda não julgados ou para os quais não existe Adin? Terão tratamento idêntico aos julgados inconstitucionais?

Perdas para alguns estados, tratamentos desiguais entre contribuintes iguais e legalização ou constitucionalização de atos inconstitucionais adotados no passado certamente

---

<sup>17</sup> Este tópico é de autoria de Iara Xavier – SEFA/MT.

ocorrerão. Por isso, para minimizar injustiças e evitar maiores perdas, a saída deverá ser negociada. Vejamos.

Do ponto de vista da legalidade, as principais vias para a convalidação dos benefícios são duas: o Congresso Nacional e a atuação do Confaz.

Como titular do poder de reformar a Constituição Federal, o Congresso Nacional pode impor, da forma mais racionalizada possível, a convalidação dos benefícios, mediante emenda constitucional. O PEC nº 175/95, do governo Fernando Henrique Cardoso (BRASIL, 1995), não abordava especificamente a convalidação dos benefícios fiscais, mas sua abrangência – criação de um IVA em substituição ao IPI e ao ICMS – poderia surtir grandes impactos sobre os benefícios fiscais já concedidos. Propunha a revisão do art. 150, § 2º da CF, estabelecendo que os benefícios fiscais só poderiam ser concedidos mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, de iniciativa do Poder Executivo. A novidade é que essa faculdade só seria concedida a estados e municípios após promulgação de lei federal para “regular a forma como, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.” (art. 11, XII, *f*). O dispositivo não tocava diretamente a ferida dos incentivos passados, mas, se aprovada a proposta, colocaria o problema na arena e alguma solução deveria ser buscada. É compreensível a abordagem tímida do PEC nº 175/95 (BRASIL, 1995) sobre convalidação de benefícios. Na ocasião (1995), a percepção sobre guerra fiscal se restringia aos financiamentos do ICMS que governos concediam a grandes empresas multinacionais. A explosão de créditos presumidos e outorgados só ocorreria dois anos mais tarde; ou seja, ainda não havia uma clara percepção de como a guerra fiscal atrapalhava a arrecadação do vizinho. Além disto, o PEC nº 175/95 (BRASIL, 1995) propunha a extinção do ICMS até 31 de dezembro de 1997.

O PEC no 41/2003 foi a proposta de reforma tributária do governo Luís Inácio Lula da Silva. Após passar por substitutivo na Câmara dos Deputados (PEC no 41-A/2003), foi protocolado como PEC no 74/2003 no Senado e dividido como Emenda Constitucional no 42/2003 e outros PECs. O de interesse deste estudo foi numerado como PEC no 74-A/2003 e, remetido à Câmara Federal, teve uma parte promulgada como EC e outra que retornou à Câmara dos Deputados como PEC no 285/2004.

O PEC nº 285/2004 recebeu algumas contribuições, das quais destacamos a versão interna (PEA II) do deputado Virgílio Guimarães, a qual, embora de caráter não-oficial, é a que toca o problema da convalidação de benefícios de forma mais abrangente e a que mais converge para os interesses dos estados, a saber:

- a) permite a concessão de benefícios via lei federal específica;
- b) prevê sanções aos estados pelo descumprimento da lei;
- c) amplia a competência do colegiado dos estados, incluindo concessão de anistia, remissão e moratória;



- d) propõe regras de transição para benefícios fiscais e financeiros já concedidos, convalidando aqueles concedidos até 10 de abril de 2006, de acordo com prazos diferenciados de 3 a 11 anos, conforme o setor beneficiado; e
- e) veda a concessão de novos benefícios, a partir da promulgação da emenda.

A outra maneira de resolver o problema seria a convalidação dos benefícios pelo Confaz, obedecendo ao que determina a atual Constituição, pelo imperativo da Lei Complementar nº 24/75. Desde que reunido, acordado, conveniado e ratificados pelos estados, o Confaz convalidaria os benefícios já concedidos, estabelecendo prazos de fruição e as suas condições remanescentes. Essa seria uma solução que não necessitaria de reforma constitucional e, necessariamente, teria de ser negociada entre os estados naquele fórum.

Certamente, essas duas vias de convalidação envolveriam uma longa discussão técnica e um grande esforço político para compatibilizar interesses e compromissos assumidos pelos estados. Talvez, seja esse o motivo pelo qual tanto o governo federal como os estados preferem discutir o problema no contexto da reforma tributária. Por ser ele um terreno mais amplo, há a expectativa de que possa abarcar uma solução.

De qualquer forma, os principais pontos sobre convalidação dos benefícios estão tecnicamente definidos e consolidados: vedação, vigência, data de corte, exceções, regras de transição e regras remanescentes para os benefícios já concedidos. Alguns pontos ainda necessitam de definição. O principal deles é o que se convencionou denominar “regra de desembarque” e que consiste na definição da alíquota interestadual, que continua impedindo um acordo entre os estados.

Enfim, a convalidação dos benefícios já concedidos é questão que precisa ser abordada, mas algumas preocupações devem ser colocadas. Primeiro de tudo, a principal falha a permitir a deflagração da guerra fiscal do ICMS não é a falta de proibição em leis, mas a **falha institucional na repressão rápida e eficaz à transgressão à regra**. Nessa linha, tem-se que são de todo inúteis regras que, no bojo de emenda constitucional, venham a prescrever que é vedada a concessão de novos benefícios fiscais. Em segundo lugar, as **sanções**, no contexto das federações, são de aplicação muito complicada. Embora teoricamente se possa prever bloqueio de recursos ou até a intervenção federal no estado sabe-se que, na prática, tais medidas tendem também a não ser aplicadas. As sanções entendidas como mais eficazes na repressão à guerra fiscal são as voltadas para a responsabilização do gestor público responsável pela violação da regra; sendo desnecessário, para tanto, reformas constitucionais.

Por último, outro ponto relevante a se questionar é que os benefícios fiscais já concedidos, se mantidos por determinado tempo e diante da vedação (se eficaz) da concessão de novos benefícios, passarão a configurar-se como vantagens competitivas inquestionáveis, colocadas à disposição de algumas empresas, em detrimento de outras. Não bastasse o sério dano à livre iniciativa pela constituição de verdadeiras barreiras à entrada nos mercados, tem-

se que haveria, pela convalidação, o privilégio a empresas que assinaram acordos sabidamente ilegais com governos estaduais.

#### ***3.1.4. Alternativas para a tributação municipal sobre serviços***

Um foco muito importante das distorções existentes na tributação indireta reside na fronteira entre ICMS e ISS. Não há imposto tipo IVA que funcione bem com quebra sistemática da cadeia do imposto. Por isso, a eliminação das atuais áreas de atrito entre o ICMS e o ISS é um aspecto que deve ser atendido. Como não há delimitação das respectivas bases de incidência que possa eliminar os conflitos, é proposta a incorporação de todos os serviços à tributação dual, lembrando que os serviços já integram o campo de incidência das contribuições federais a serem incorporadas ao IVA da União. Cabe observar que a diretriz que pretende que a base de incidência do IVA da União e a do IVA dos estados sejam uniformes também visa a que o imposto estadual incida sobre todos os serviços, tal como ocorre hoje com as contribuições sociais da União. A medida não tem como propósito aumentar a arrecadação, mas permitir o adequado funcionamento do IVA estadual; até porque, segundo estimativas, apenas cerca de 30% dos serviços representarão receita líquida no IVA estadual, pois a maior parte dos serviços são fornecidos às empresas, que poderão neutralizar essa incidência com os créditos gerados por esses setores.

Conforme referido, o propósito principal da incidência da tributação dual na prestação de serviços não é o volume de arrecadação, seja da União ou dos estados, mas sim o de permitir o funcionamento adequado do sistema de tributação dual.

Quanto à questão da competência tributária municipal sobre a prestação de serviços, o ISS, tem-se aí um foco de resistência contra o qual devem ser buscadas alternativas que levem à sua superação. Adiante, são expostas algumas dessas alternativas, ressaltando que por apresentarem vantagens e desvantagens vão requerer um debate mais aprofundado. O propósito é indicar que a questão do ISS comporta mais do que uma solução e não deve se constituir num entrave para a reforma.

As alternativas estão separadas em duas vertentes, uma de natureza tributária e outra pela via do sistema de equalização ou de transferências intergovernamentais.

#### ***Alternativas para o ISS pela via da tributação:***

Uma alternativa que sempre é lembrada reside na criação de imposto municipal do tipo IVV (bens e serviços finais) ou IVVS (serviços finais), o que traz alguma dificuldade, uma vez que impostos desse tipo incidem apenas no último estágio. Essa característica não parece compatível com o recém criado Simples Nacional. Ainda que não houvesse essa restrição, caberia indagar se essa alternativa não traria problemas maiores de administração e cobrança, especialmente, nos pequenos municípios.

A criação de um imposto municipal cobrado na forma de adicional ao IVA estadual é alternativa que não deve ser descartada. Esta teria a vantagem de traduzir-se em estímulo ao fortalecimento da cooperação entre estados e municípios, que desde a Constituição Federal de 1988 tem estado esmaecida. Requer discussão, haja vista que resultaria numa distribuição de receita entre os municípios muito distinta da que se obtém hoje com o critério do valor adicionado na cota-parte municipal no ICMS. Para minimizar os impactos, a cota-parte municipal no imposto estadual pode ser mantida, com montantes e critérios de partilha revisados para se adequarem ao conjunto da reforma, conforme é comentado adiante.

Note-se que a hipótese de criação de IVV, IVVS ou adicional do IVA estadual é uma questão de ordem federativa, vinculada à autonomia, para que os municípios tenham uma competência tributária própria. Entretanto, não se deve esquecer que com o advento do Simples Nacional, o “Supersimples”, grande parte do universo de contribuintes do ISS deverá aderir ao regime,<sup>18</sup> de modo que, com ele, a autonomia tributária municipal já está sendo afetada. A expectativa é de que o advento do Simples Nacional diminua a resistência dos municípios a que os serviços atualmente sujeitos ao ISS sejam tributados apenas pelo IVA federal e pelo IVA dos estados.

*Alternativas para o ISS pela via do sistema de equalização e de outras transferências intergovernamentais:*

Há também a alternativa que contemplaria a extinção do ISS, associada a um aumento da cota-parte municipal no IVA estadual para algo acima de 25%, em proporção suficiente para comportar o novo acordo federativo de partilhas na Federação. Do ponto de vista político o fator que definiria a autonomia municipal teria respaldo na garantia da capacidade de gasto e na disponibilidade orçamentária, não no exercício da competência tributária para gerar receitas tributárias próprias. Essa vertente, aliada à revisão do critério da cota-parte, conforme é explicitado adiante, contribuiria para solucionar a questão dos municípios que mais dependem do ISS, os grandes e médios.

É preciso que tenhamos cautela na análise dessa alternativa, justificada por um fato ocorrido durante o processo Constituinte de 1988. Em determinado momento daquele processo, ficou estabelecido que a cota-parte dos municípios seria aumentada de 20% para 25%, enquanto o ISS seria extinto para que o ICMS pudesse incidir sobre todos os serviços. Ao final, o ISS foi mantido, o ICMS não passou a incidir sobre todos os serviços e, não obstante, a cota-parte foi estabelecida em 25%. Nesse cenário, é preciso levar em conta que o aumento de arrecadação esperado no IVA estadual, com a inclusão de todos os serviços no campo de incidência do imposto, implica o aumento automático e proporcional dos valores da cota-parte municipal, mesmo que seja mantida a participação de 25%, contribuindo para a solução financeira municipal em vista da extinção do ISS.

---

<sup>18</sup> A Abrasf estima que até 90% dos contribuintes do ISS podem aderir a esse regime.

Uma reforma tributária abrangente pode comportar alterações no critério de partilha do ICMS, particularmente, no rateio dos 75% proporcionais ao valor adicionado fiscal, para adotar outros critérios além do valor adicionado. Isso poderia favorecer os grandes e médios municípios, que são os que mais dependem do ISS. Deve ser ressaltado o fato de que o IVA dos estados proposto no cenário de reforma deste documento terá, após o período de transição, sua receita alocada entre os estados, consoante o princípio de destino. Em decorrência, será necessário verificar a pertinência de se adotar o princípio de destino também para a partilha da cota-parte do ICMS entre os municípios. O indicador que garante maior adesão ao conceito é a variável “consumo” de cada município, que substituiria parcialmente o critério do “valor adicionado fiscal” no cômputo dos coeficientes de participação dos municípios, no caso da parcela impositiva para os critérios, conforme estabelecido na própria Constituição. O valor adicionado como critério de rateio é associado ao princípio de origem na sistemática de tributação, o que era aderente ao modelo tributário aplicado ao antigo ICM, quando foi criado em 1967. Por exemplo, o critério do valor adicionado fiscal poderia ser mantido, mas em proporção menor do que 75%, de modo a abrir espaço para o critério do “consumo”.<sup>19</sup> De todo modo, o novo critério seria introduzido gradualmente, pois certamente requeria um período de transição.

Ainda nessa mesma linha de raciocínio vinculada à cota-parte municipal no principal imposto estadual, é necessário levar em conta que o próprio critério do valor adicionado tende a se distribuir de forma diversa da que é obtida atualmente com o ICMS. Isso porque a inclusão de todos os serviços no campo de incidência do IVA estadual deve favorecer, justamente, os municípios que dependem mais da receita advinda do ISS, que são os municípios médios e grandes, pois são os maiores prestadores de serviços e também onde se localizam os principais tomadores. Tendo em vista que são justamente os municípios maiores que resistem à extinção do ISS, esse é um fator a ser levando em consideração.

Entretanto, a principal alternativa para os municípios reside no sistema de equalização que é proposto em outro documento do “Fórum fiscal dos estados”. Um adequado sistema de equalização de receitas na Federação poderia solucionar o problema financeiro enfrentado pelos municípios, principalmente por médios e grandes, permitindo o equacionamento da questão financeira no âmbito de uma reforma abrangente que comporte outra forma de partilha de receitas na Federação.

Todas as alternativas apontadas requerem estudos mais aprofundados e foram relacionadas apenas para apontar algumas possíveis soluções para a questão da atual competência tributária municipal sobre serviços. Uma última consideração: é que apenas em último caso deve ser mantida a competência tributária municipal sobre serviços. A diretriz, aqui, seria que a manutenção do ISS não é desejável, mas inevitável, por uma questão de natureza política. As desvantagens dessa alternativa são, de um lado, a manutenção da

---

<sup>19</sup> Ver em outro estudo do “Fórum fiscal dos estados” o detalhamento a respeito da cota-parte dos municípios no ICMS ou IVA estadual.

cumulatividade que, desse modo, não seria eliminada do sistema tributário; de outro, o risco de elevação da carga tributária global que poderia ocorrer com a inclusão de todos os serviços no campo de incidência do IVA estadual. Da mesma forma que o Simples Nacional, o ISS também é cumulativo, e isso seria o preço a ser pago para equacionar a questão federativa da autonomia tributária municipal. No entanto, nesse caso, e levando em conta o pressuposto de que a carga tributária total dos bens e serviços não seria alterada, essa alternativa de manutenção do ISS teria que ser acompanhada de uma calibragem das alíquotas do ICMS, para que a carga tributária média do IVA estadual não aumentasse em decorrência da inclusão de todos os serviços em sua base de incidência.

### **3.2. Harmonização das bases de incidência – substituição da tributação atual sobre bens e serviços pela tributação dual**

Este tópico é abordado em duas dimensões: uma diz respeito ao compartilhamento de uma mesma base por dois níveis de governo; outra, à explicitação da carga tributária dos bens e serviços para o cidadão.

#### **3.2.1. Exploração da mesma base de consumo por União e estados**

Por ocasião da tramitação do PEC nº 175/95 (BRASIL, 1995), um dos fatores de resistência à adoção do IVA dual no Brasil provinha da visão dos estados de que a exploração da base do consumo com um imposto do tipo IVA era competência exclusiva dos estados. Embora a disputa pela tributação de bens e serviços já tivesse sido deflagrada, a racionalização na tributação da base de consumo não foi aprovada. O fato é que, um dos efeitos da globalização foi o de promover uma maior exploração da base do consumo como fonte arrecadadora de financiamento do Estado. Na década de 1960, o Brasil atribuiu aos estados a exploração dessa base, primeiro com o ICM, mais tarde com o ICMS. A União, com as limitações impostas pela Constituição de 1988 e com as pressões trazidas tanto pelo sistema de seguridade social quanto pela necessidade de promover o ajuste fiscal, passou a competir de forma crescente pela exploração dessa base, mediante o uso das contribuições sociais. Por estarem no capítulo da CF que trata da seguridade social, essas contribuições não sofreram as mesmas restrições dos impostos, inclusive, quanto à necessidade de serem objeto de partilha. A resistência dos estados a partilhar essa base com um IVA harmonizado não impediu a União de ampliar essa exploração até atingir uma receita que, hoje, supera a obtida pelos estados com o ICMS. Isso ocorre de forma desarmonizada, descoordenada e, para a União, com o inconveniente das vinculações a que esse tipo de tributo deve sujeitar-se, parcialmente contornado com a aprovação da DRU.

O prejuízo trazido para os estados pelo aumento das receitas da União com as contribuições sociais não pode ficar restrito ao percentual da partilha que poderia ter sido repassado, pois reside também na constrição causada ao crescimento da economia, seja pela forma como se deu o aumento da carga tributária, seja pela multiplicação de formas

desarmônicas e assistemáticas de exploração da base de tributação do consumo. Nessas circunstâncias, a Federação brasileira perdeu uma qualidade que é fundamental a qualquer Federação; qual seja, a distribuição orgânica e sistêmica das fontes de financiamento dos vários níveis de governo equilibrada com suas responsabilidades. A rápida expansão das contribuições sociais na exploração da base de tributação do consumo ocorreu com a utilização de tributos pela União que são estranhos ao modelo desenhado no capítulo da Constituição Federal que trata do Sistema Tributário Nacional.<sup>20</sup>

Na realidade, a proposta de mudança para o IVA dual não é tão radical como poderia parecer. Ela já foi anteriormente objeto de outras propostas de reforma. A novidade é que o temor que tinham alguns estados de terem de partilhar a base de tributação do consumo já não faz mais sentido. Hoje, não são dois, mas vários, os tributos que dividem a exploração dessa base, e isso de uma forma desarmonizada e anacrônica. Mais do que isso, as próprias restrições à adoção do princípio de destino no comércio interestadual perdem força, à medida que, com a guerra fiscal, a parte de IVA que restou do ICMS deixa gradualmente de ser cobrada, enquanto outras migram para o novo sistema de tributação representado pelo Simples Nacional ou já operam com o princípio de destino.

Em decorrência disso, é possível que hoje haja menos resistência dos estados à adoção da tributação dual, mormente se houver a percepção de que o IVA estadual ficaria mais protegido e poderia resultar em aumento da produtividade fiscal, estancando o processo de esvaziamento dos estados no conjunto da tributação de bens e serviços. Isso significa que a percepção de que a União já invadiu a base de consumo é fator que pode facilitar as negociações da parte dos estados, *vis à vis* a resistência verificada na discussão do PEC nº 175/95 (BRASIL, 1995), quando os Estados pensavam ser possível deter a tributação exclusiva de imposto tipo IVA.

### ***3.2.2. Explicitação da carga tributária de bens e serviços***

Consiste no atendimento a vários atributos considerados desejáveis da reforma, como é o caso da transparência para os cidadãos, com os impostos vindo destacados nas próprias notas fiscais, mediante o seu cálculo depois de explicitado o preço dos bens e serviços, como procedem países como Estados Unidos e Canadá. Esse atributo ajudaria a fortalecer a característica que tem o IVA de ser um imposto sobre o consumo, não sobre os negócios das empresas.

Mesmo com a redução do número de tributos e com a adoção de um cauteloso período de transição, a base de consumo continuará sendo excessivamente explorada no Brasil. Como

---

<sup>20</sup> Não se pretende fazer aqui uma análise jurídica da competência da União de instituir contribuições sociais, até porque elas estão previstas no art. 149 da CF. No entanto, é difícil imaginar como tributos com o mesmo nível de arrecadação do maior imposto do país, o ICMS, não tenham suas regras gerais definidas no capítulo tributário da CF, da mesma forma que é difícil imaginar como a falta de harmonização e coordenação pode passar sem deixar seqüelas.

a redução da carga tributária que recai sobre o consumo de bens e serviços não é o objetivo nesse cenário de reforma, pelo menos no curto prazo, mas sim a racionalização do sistema e o aumento de sua eficácia, o que se pretende neste item é problematizar as implicações que decorrem da diretriz da reforma proposta, no sentido de dar transparência e explicitar a carga tributária de bens e serviços para a sociedade. Alguns elementos já abordados são aqui retomados para contextualizar a questão e apresentar algumas das escolhas que terão de ser feitas. O que parece ser uma clara tendência resultante da harmonização na tributação dos bens e serviços é que ela deverá gerar um aumento de eficiência da qualidade da tributação, permitindo uma (re)acomodação do espaço da União e dos estados.

Uma questão que dificulta a adoção da tributação dual sobre bens e serviços no Brasil é o tamanho das alíquotas, a proporção elevada das alíquotas para que comportem o volume atual de arrecadação. Por trás desse problema está o receio de que a carga tributária indireta atual sobre bens e serviços não caiba dentro de apenas dois IVAs bem comportados.

Quanto à explicitação da carga tributária, o sistema tributário brasileiro apresenta problemas que dificultam o atendimento à diretriz da transparência. Em primeiro lugar, porque a carga tributária que incide sobre a base do consumo é bastante elevada e está diluída em diversos tributos (PIS, Cofins, IPI, Cide, ICMS, ISS). Em segundo lugar, porque há inúmeros casos de sobreposição, onde um imposto compõe a base de cálculo de outro, por vezes, de modo recíproco, ou ainda nas situações em que o imposto incide sobre ele mesmo, quando então compõe a sua própria base de cálculo, como é o caso do ICMS.

Ao contrário de países como Estados Unidos e Canadá, onde o consumidor tem a exata consciência da parcela de impostos que paga na compra de uma mercadoria, onde o valor do imposto é acrescido ao preço do produto, no Brasil, preço e impostos se confundem.

Não seria realista buscar a resposta para o problema da explicitação da carga tributária por meio de uma proposta de sua redução imediata. Ainda que tivesse forte apelo popular, ela estaria antecipadamente condenada a compor o acervo de propostas engavetadas que, por excesso de realismo ou por total falta dele, o Brasil tem conseguido formar nos últimos anos.

Em última instância, a carga tributária indica o tamanho do setor público com seus níveis atuais de dispêndio. Sem a melhora da qualidade da tributação, sem ganho de produtividade e sem crescimento econômico não há como falar em redução da carga tributária. Essa redução terá de vir, não com a contração do tamanho do setor público, mas com a combinação de uma melhora de sua qualidade com a expansão do setor privado, que é, em parte, comprometida pela má qualidade da tributação.

A proposta aqui apresentada não pretende adiar a reforma para quando a carga tributária tiver diminuído o suficiente para reduzir o tamanho dos problemas que ela acarreta, mas, ao contrário, pretende melhorar o sistema para dar viabilidade à redução dessa carga. Com a proposição de tributação dual sobre a base do consumo, o problema da explicitação da carga ganha um novo contorno, uma vez que o primeiro dos problemas apontados é eliminado, qual seja, o da profusão dos impostos que incidem sobre uma mesma base.

Deixando à parte a questão do imposto municipal, cuja definição dependerá de um ciclo de negociações e de estudos mais aprofundados, com a tributação dual toda a carga do consumo estará concentrada sobre o IVA federal e o IVA estadual.

O problema da alíquota “por fora” é outro que remete ao *trade-off* tipicamente brasileiro que separa, de um lado, a qualidade do sistema tributário, de outro, a viabilidade política de uma reforma com carga tributária elevada. Com um sistema de melhor qualidade explicita-se o tamanho da carga, ao mesmo tempo em que se reduz a viabilidade política para promover as reformas necessárias. Essa questão reforça a importância que é dada à transição. Será necessário que alguns dos efeitos positivos da reforma, possam manifestar-se, de forma a garantir a confiança e o apoio ao novo modelo.

O objetivo da explicitação da carga da tributação indireta, que tem sido tantas vezes perseguido quantas descartado, somente será alcançado se as alíquotas dos impostos que integram a tributação dual forem aplicadas “por fora”; ou seja, não se deve cobrar imposto do próprio imposto. É somente com seu destaque sobre o preço do produto que o consumidor-cidadão poderá fazer uma avaliação mais aproximada da carga que recai sobre os bens e serviços que consome.<sup>21</sup> O significado de uma escolha como essa é que a obtenção de um mesmo nível de receita terá de ser obtido com a adoção de alíquotas nominais mais elevadas. Isso porque, com as alíquotas fixadas “por dentro”, parte do peso da carga do tributo é estabelecido de maneira indireta, com o imposto integrando sua própria base de cálculo. Com a alíquota fixada “por dentro”, o que se faz é criar um artifício cujo objetivo é proporcionar a mesma arrecadação com uma alíquota nominal menor, ocultando parte dessa carga.<sup>22</sup>

Não resta qualquer dúvida de que a diretriz de transparência do sistema tributário não pode conviver com os mecanismos difusos de fixação da alíquota “por dentro”. A fixação das alíquotas “por fora” é, portanto, requisito essencial do modelo proposto.

Essa, no entanto, não é uma questão de solução tão fácil como aparenta ser. A dificuldade de assimilação de uma carga indireta alta como a brasileira pode provocar reações por parte dos contribuintes e consumidores, além de dificuldades na sua assimilação, ainda que não haja qualquer acréscimo na carga tributária efetiva. A questão então passa a ser: até que ponto a criação de condições que viabilizem uma proposta de harmonização da tributação do consumo pode sobrepor-se à diretriz da transparência e até que ponto esta pode ser sacrificada em benefício de um sistema de melhor qualidade? Há mecanismos alternativos para contornar esse problema?

---

<sup>21</sup> Em 1999, a Cotepe/ICMS e a Receita Federal realizaram estudos para calcular a alíquota que um IVA amplo teria que ter para manter a mesma carga tributária global do somatório dos tributos objeto de extinção/fusão/mudança na ocasião, o que resultou em uma média de aproximadamente 37% antes da extinção de todos os benefícios fiscais. À medida que estes tivessem o prazo de vigência expirado ou que fossem revogados, durante a transição da reforma, seria possível reduzir a(s) alíquota(s).

<sup>22</sup> Uma vez que no cálculo da alíquota “por dentro” o imposto incide sobre ele mesmo, será necessário retirar o valor do imposto do preço para obter a alíquota efetiva. Isso pode ser dado pela seguinte equação: alíquota efetiva = alíquota legal / (1 - alíquota legal). Portanto, no cálculo da alíquota “por dentro”, para uma alíquota legal de 25% tem-se uma alíquota efetiva de 33%, que é igual a  $0,25 / (1 - 0,25)$ , equivalente à alíquota que seria estabelecida “por fora”.



De qualquer modo, os problemas relacionados com a adoção da alíquota “por fora”, que se constitui numa das exigências da diretriz de transparência, não são de natureza técnica, mas estão relacionados diretamente com o tamanho da carga tributária incidente sobre a base do consumo. Assim, amplia-se a tensão do *trade-off* antes referido, com a exigência simultânea de um sistema tributário de melhor qualidade e de sua maior transparência. Ainda uma vez, caberá à transição promover a distensão necessária para que os objetivos da reforma sejam alcançados.

Infelizmente, restrições de ordem técnica dificultam a explicitação da carga tributária. Mesmo com alíquotas aplicadas “por fora”, por vezes, há dificuldade em destacar os dois impostos nas notas fiscais de venda ao consumidor final. Como dissemos, uma limitação mais de ordem política do que técnica é o tamanho da carga tributária de bens e serviços, que, aliada ao descontentamento do cidadão em relação à prestação dos serviços públicos, reduz as chances de uma cidadania fiscal que tenha o consumidor como aliado no combate à sonegação. Outros dois fatores técnicos são praticamente impeditivos da explicitação do imposto: os regimes de substituição tributária e o Simples Nacional. Na substituição tributária das operações subseqüentes, o imposto é cobrado nos estágios que antecedem a venda ao consumidor final. Sob esse regime, não há imposto a ser destacado na nota fiscal de venda no último estágio. Quanto ao Simples Nacional, o imposto cobrado no estágio de venda ao consumidor até pode ser destacado na nota fiscal de modo explícito. Todavia, ele não expressará a totalidade da carga tributária, pois o Simples Nacional é um regime cumulativo sobre vendas, e o imposto oculto é uma das características da cumulatividade.

Um aspecto a ser considerado é que o imposto federal deverá incidir também sobre as chamadas “bases nobres” do imposto estadual, que incluem combustíveis, energia elétrica e serviços de comunicação. Isso já acontece com as contribuições sociais (Cofins e PIS) e econômicas (Cide), ficando apenas o IPI fora da disputa por essas bases contributivas. Um aspecto a considerar é que no Brasil não temos um imposto seletivo (*excise tax*). As características desse tipo de imposto são obtidas com a adoção de alíquotas mais elevadas em bases tributárias que propiciam elevada produtividade fiscal, características essas que podem ser mantidas na tributação dual, com a condição de que o espaço da União e dos estados seja negociado.

Em vista do tamanho da carga tributária federal que atualmente incide sobre bens e serviços, uma proposta de reforma tributária com competência estadual exclusiva sobre as referidas “bases nobres” não seria factível. Admitindo-se que a carga tributária incidente sobre esses produtos e serviços – insumos básicos essenciais ao processo produtivo – não seja aumentada, pressupõe-se que os IVAs harmonizados permitirão estabelecer esses limites com maior clareza, ao contrário do que ocorre hoje, em que a tributação dessas bases é feita pela União e pelos estados de modo individualizado, sem qualquer tipo de coordenação. A União também já exerce a seletividade nas alíquotas dessas bases e os estados não tem como impedir. Como é inerente à tributação dual algum tipo de coordenação intergovernamental,

esse é o ambiente em que será possível estabelecer regras sobre como cada esfera de governo vai explorar estas bases.

Outro aspecto é que a variável dinâmica futura da arrecadação do sistema de tributação dual vai ser diferente num sistema de melhor qualidade. Isso pode ajudar a reduzir a concentração da arrecadação atual de ICMS em poucos produtos e serviços, e que se manifesta no que temos denominado no “Fórum fiscal dos estados” de “ICMS Seletivo”.

### **3.3. Modelo operacional para a coordenação interestadual do imposto estadual**

#### ***3.3.1. Acúmulo de créditos***

No item em que abordou-se os aspectos operacionais do atual cenário de reforma, subitem “Ajuste fiscal na fronteira – princípio de destino na coordenação jurisdicional interestadual do imposto estadual com modelo do tipo barquinho”, o modelo foi explicitado. Neste tópico, o propósito é apontar as dificuldades/restrições do modelo e propor alternativas para enfrentá-las.

Com o modelo proposto para as operações interestaduais do imposto estadual, quando se leva em conta a soma das alíquotas (federal + estadual), vê-se que na operação interestadual é aplicada a mesma carga tributária da operação intra-estadual, do que decorre a simetria na formação dos preços da firma, com o imposto da União fazendo a coordenação da operação interestadual. Quando se analisa isoladamente as transações interestaduais de cada um dos impostos que integram a tributação dual, tem-se como efeito a possibilidade de acúmulo de crédito. No IVA estadual, o princípio de destino é obtido com mecanismo de alíquota zero na operação interestadual, ocorrendo, portanto, a quebra na cadeia do IVA e o acúmulo de crédito, desde que as operações tributadas não sejam suficientes para absorver os créditos decorrentes das entradas. Nesse caso, o contribuinte do estado de origem pode acumular créditos no imposto estadual, ao mesmo tempo em que terá um saldo devedor de imposto a recolher em favor da União. Da mesma forma, no imposto da União também pode acontecer o acúmulo de créditos, e, nesse caso, quem acumula os créditos é o contribuinte do estado de destino. Este, ao mesmo tempo em que acumula créditos contra a União, terá um saldo devedor de imposto a recolher em favor do estado de destino. Enfim, apenas na hipótese de que os débitos e créditos do IVA da União e do IVA dos estados se comunicassem, como se fossem apenas um imposto, não haveria crédito acumulado, hipótese que é explorada mais adiante.

A tabela 1 apresenta um exemplo contábil simplificado com o propósito de facilitar a visualização.

Tabela 1

**O barquinho: exemplo de apuração do IVA da União e IVA dos estados**

PRESSUPOSTOS:	ESTÁGIOS:	ESTÁGIO 1	ESTÁGIO 2	ESTÁGIO 3	ESTÁGIO 4	TOTAL	OBSERVAÇÃO
Transação		compra e venda no estado	compra e venda no estado	compra no estado e venda p/ outro estado	compra em outro estado e venda a consumidor		
Alíquotas	IVA Estadual	20%	20%	<b>0%</b>	20%		alíquota do IVA estadual é zerada e acrescida à alíquota do IVA da União
	IVA União	10%	10%	<b>30%</b>	10%		
	Total	30%	30%	<b>30%</b>	30%		
Valor da transação (inclui os IVAs)	Compras	0	50	110	143		
	Vendas	50	110	143	200		
IVA Estadual	Créditos	0	10	22	0		contribuinte do estado de origem acumula crédito no IVA do estado
	Débitos	50 x 20% = 10	110 x 20% = 22	143 x 0% = 0	200 x 20% = 40		
	Saldo	10 - 0 = 10	22 - 10 = 12	<b>0 - 22 = (22)</b>	40 - 0 = 40		
IVA da União	Créditos	0	5	11	43		contribuinte do estado de destino acumula crédito no IVA da União
	Débitos	50 x 10% = 5	110 x 10% = 11	143 x 30% = 43	200 x 10% = 20		
	Saldo	5 - 0 = 5	11 - 5 = 6	43 - 11 = 32	<b>20 - 43 = (23)</b>		
RESUMO:							
IVA Est. Origem	saldo de	10	12	<b>-22</b>	0	0	
IVA Est. Destino	imposto em	0	0	0	40	40	
IVA União	cada estágio	5	6	32	<b>-23</b>	20	

FONTE: elaboração própria

Dessa forma, na coordenação interestadual do imposto dos estados, a possibilidade de acúmulo de créditos é um aspecto do núcleo principal do modelo proposto que não pode ser ignorado. É inerente à adoção do princípio de destino na sistemática de tributação e cobrança do IVA estadual. Estabelecimentos com saídas preponderantes para outros estados e entradas preponderantes do próprio estado acumularão créditos contra o IVA estadual. Em contrapartida, empresas com preponderância de entradas de outros estados e saídas para o próprio estado acumularão créditos contra o IVA da União.<sup>23</sup>

É importante ressaltar que o acúmulo de créditos não é consequência da aplicação do modelo barquinho, mas sim de adoção do princípio de destino para alocar receita entre os estados. Conforme comenta Fernando Rezende, reconhecer que o princípio de destino pode provocar crédito acumulado não significa “jogar o barquinho contra as pedras”. Na sistemática atual de ICMS, por exemplo, só não acontece acúmulo de crédito na operação interestadual com frequência porque se trata de um modelo com princípio de origem restrita, mediante a adoção de alíquotas interestaduais diferenciadas. Crédito acumulado em virtude de adoção do princípio de destino nada mais é do que imposto que foi recolhido em estágios que antecederam a operação não tributada. Portanto, não constitui receita efetiva para os cofres públicos e é dinheiro que precisa ser devolvido após a ocorrência do fato gerador não-tributado, quando a CF estabelece a aplicação de alíquota zero com manutenção de créditos.

<sup>23</sup> O modelo contribui para solucionar os casos de acúmulo de créditos do atual ICMS, nos casos de contribuinte que compra de outros estados com alíquota de 12% e revende para outros estados com alíquota de 7%.

A quantidade e o montante de ocorrências de acúmulo de créditos diferirá de um estado para outro. Uma hipótese extrema contribui para a sua compreensão: imaginemos um determinado estado que apenas compre de outros estados e que só faça vendas internas. Nesse caso, não acontece acúmulo de crédito no IVA desse estado oriundo de operação interestadual. Como não existe estado com essa característica no mundo real, o exemplo é útil para se dizer que estados com perfil mais consumidor (balança comercial interestadual deficitária) do que produtor terão volume menor de crédito acumulado para solucionar. Esse aspecto é positivo, pois justamente estados com esse perfil (mais consumidor do que produtor nas relações de troca interestadual) tendem a ter uma administração tributária mais frágil e, conseqüentemente, podem ter mais dificuldade para tratar os casos de créditos acumulados. Inversamente, os estados com perfil produtor (balança comercial interestadual superavitária) terão proporcionalmente maior volume de acúmulo de crédito, mas administrações tributárias mais aptas.

Qualquer alternativa que possa minimizar as ocorrências de acúmulo de créditos será bem-vinda, seja para o modelo barquinho, seja ainda para outros mecanismos operacionais para a coordenação jurisdicional interestadual que provoque acúmulo de créditos.<sup>24</sup> É necessário ter presente que não há como eliminar completamente o problema; por exemplo, sem devolução em dinheiro, pois essa é uma variável inerente ao princípio de destino. Como todos os mecanismos têm vantagens e restrições e esse cenário de reforma opta pelo modelo barquinho (mitigado), é necessário empreender esforços para superar ou lidar com o acúmulo adicional de créditos.

Um aspecto a considerar é que dissemos que o modelo barquinho é “mitigado” porque regimes tributários diferenciados que provavelmente serão mantidos na tributação dual **não** precisam dele para a coordenação jurisdicional interestadual, como é o caso do regime do Simples Nacional. Aqui, na análise dos créditos acumulados, é necessário dizer que o acúmulo de créditos também fica “mitigado” por conta desse regime porque contribuintes do Simples Nacional aplicam a alíquota sobre sua receita bruta de vendas em todas as operações, tanto intra-estaduais quanto interestaduais. Como operações interestaduais praticadas por contribuintes do Simples Nacional não precisam do barquinho na coordenação jurisdicional interestadual do IVA dos estados, isso contribui para diminuir os casos de contribuintes que terão acúmulo de crédito, justamente, os pequenos e médios contribuintes.

Adiante, as alternativas apontadas para solucionar os casos de acúmulo de crédito com origem na operação interestadual:

- a) Como o imposto da União substitui o IPI, o Cofins, o PIS e a Cide, estima-se que sua alíquota média seria pouco inferior à alíquota média do imposto dos estados,<sup>25</sup> mas bastante próxima. Isso de fato contribui para minimizar o acúmulo de créditos nas

---

<sup>24</sup> Varsano, o idealizador do modelo, apontou alternativas para minimizar o acúmulo de créditos.

<sup>25</sup> Em 2006, a arrecadação do IPI, do Cofins, do PIS e da Cide totalizou R\$ 152,757 milhões e a do ICMS, R\$ 171,712 milhões.

operações interestaduais no imposto da União, por parte do contribuinte do estado de destino. Uma vez que o IVA federal será a única forma da União tributar a base do consumo, a alíquota média não pode ser baixa, até porque esse imposto terá de contribuir para o financiamento da seguridade social. Atualmente, é menor a resistência dos estados à adoção de alíquotas mais elevadas no IVA da União, pois já está evidenciada a competição vertical na tributação dos bens e serviços. A concorrência para a nobre base contributiva do IVA já foi há muito deflagrada e as alterações do PIS e da Cofins são os exemplos mais recentes, de modo que a alíquota da União, atualmente, não poderia mesmo ser baixa, como se pressupunha em meados da década de 1990 (PEC nº 175/95).

- b) A tendência à adoção de alíquotas mais baixas sobre insumos (bens intermediários) e de bens de capital, produtos que tipicamente não são utilizados como bens de consumo final, também no caso de produtos finais relativos à cesta básica, contribui para reduzir o acúmulo de créditos.
- c) A apuração centralizada para o conjunto de estabelecimentos de uma mesma empresa localizada em cada um dos respectivos estados também reduz o acúmulo de créditos.
- d) A permissão para transferência de créditos acumulados para outro estabelecimento da mesma empresa, para empresa do mesmo grupo e mesmo para outras empresas localizadas no estado também reduz o acúmulo de créditos. Em relação ao acúmulo contra o imposto da União, a flexibilidade é maior, pois a União pode permitir a transferência de crédito para estabelecimento da mesma empresa localizado em qualquer local do país.
- e) Permitir a utilização de créditos acumulados para pagar débitos fiscais vencidos também reduz o acúmulo de créditos.
- f) Para o aproveitamento de créditos remanescentes há ainda a possibilidade de ressarcimento em espécie. Isso pode ser feito num imposto que enseje menor exposição à fraude.<sup>26</sup> De ser lembrado que cada estado só devolve imposto que foi cobrado por ele mesmo.
- g) Depois de esgotadas as possibilidades de aproveitamento dos créditos e antes da devolução em dinheiro, uma possibilidade a ser discutida pode ser o “encontro de contas” entre o IVA federal e o IVA estadual, numa espécie de apuração centralizada dos dois impostos. A apuração centralizada do saldo final de cada um dos dois impostos permitiria uma espécie de encontro de contas entre o IVA central e o IVA subnacional pelo contribuinte que apresenta saldo devedor num dos IVAs e saldo credor com origem na operação interestadual no outro IVA, depois de esgotadas as possibilidades de aproveitamento dos créditos. Não se desconhece que essa opção requer um elevado grau de cooperação intergovernamental.

---

<sup>26</sup> O Brasil consegue estabelecer com sucesso um sistema de devolução do imposto de renda a pessoas físicas, cujos rendimentos totais são de difícil verificação. Procedimento semelhante poderia ser criado para lidar com o crédito acumulado de imposto tipo IVA, principalmente, depois da transição, quando integralizado o princípio de destino, pois cada estado só devolve imposto cobrado por ele mesmo.

A escrituração fiscal e a apuração dos dois IVAs seriam separadas, e depois, procedida a apuração centralizada, apenas para fins de recolhimento. Os sujeitos ativos (União e estados), periodicamente (poderia ser mensalmente), fariam um encontro bilateral de contas, para levantar os créditos que cada um suportou em seu respectivo IVA e que adveio do IVA do outro Ente, créditos estes que teriam que ser compensados, ressarcidos ou liquidados pelo detentor do IVA originário. No encontro de contas seria obtida a posição líquida devedora de uma esfera de governo em relação à outra, que então procederia ao pagamento.<sup>27</sup>

Esse “encontro de contas” requer mais esforços em administração tributária. Impostos administrados conjuntamente requerem uma série de atributos, tais como cadastro único ou sincronizado, sistemas integrados de informações e controles, provavelmente também uma fiscalização cooperativa ou integrada; enfim, uma administração tributária harmonizada. À medida que os requisitos de cooperação possam estar presentes, será possível viabilizar o encontro de contas entre os dois impostos, de forma a reduzir o impacto dos créditos acumulados.

Um comentário final em relação à questão dos créditos acumulados diz respeito ao fato de que mecanismos adequados e eficazes de aproveitamento de créditos acumulados poderão se constituir em instrumento virtuoso de competição fiscal entre os estados. Pela lógica inerente a imposto tipo IVA, o estado que não viabilizar o aproveitamento de créditos acumulados perderá competitividade, mormente, porque não poderá mais contar com os benefícios da guerra fiscal, viabilizados pela alíquota interestadual, para atrair empresas. Terá vantagens competitivas o estado que promover o ressarcimento de créditos acumulados com maior agilidade e liquidez, uma espécie de guerra fiscal “virtuosa”. A atração de empreendimentos por parte da UF advirá da sinalização de que não cria obstáculos ao comércio interestadual. Por exemplo, tende a acumular crédito a empresa que compra insumo dentro do estado e vende a maior parte para outros estados ou para o exterior. Se o estado de localização dessa empresa não viabilizar a devolução do crédito acumulado, essa empresa pode dar preferência a aquisições em outros estados, com alíquota zero no IVA estadual, para não acumular crédito. Em consequência disso, o estado de localização da empresa verá enfraquecer suas cadeias produtivas. Esse exemplo procede se a empresa tiver a percepção de que a União devolverá com maior agilidade e eficácia o crédito acumulado no IVA federal.

### ***3.3.2. Princípio de destino – indicadores de impacto na arrecadação***

---

<sup>27</sup> O referido encontro de contas, apuração centralizada, pagamento por parte da esfera com posição líquida devedora para com a outra, pode sofrer ajustes, pois a declaração de créditos acumulados por parte do contribuinte deve, futuramente, ser objeto de verificação fiscal, para que tais créditos sejam homologados e certificados. Na hipótese de identificação de crédito indevido/fictício/frio, o contribuinte seria autuado e teria que ser feito o desfazimento correspondente no encontro de contas entre os dois IVAs. Seria, inclusive, necessário estabelecer se esse procedimento seria imediato, se assim que verificada a ocorrência ou se depois de julgado o mérito da infração. Detalhes desse tipo não integram o núcleo central dessas notas alternativas, mas teriam que ser previstos para não fragilizar os esforços de cooperação entre as duas esferas.

### *Avaliação do perfil da balança comercial interestadual e do saldo do ICMS das operações e prestações interestaduais*

Há, pelo menos, duas dimensões que devem ser consideradas: uma é a análise dos resultados matemáticos indicados pelos estudos da balança comercial interestadual; ou seja, o que a contabilidade indica, com os dados disponíveis sobre o assunto. A outra dimensão é de natureza empírica, não é capturada pelas estatísticas.

O último levantamento sobre a balança comercial interestadual dos estados foi feito por um grupo de trabalho no âmbito da Cotepe/ICMS em 2003, com dados de 2001. O trabalho não foi publicado nem disponibilizado no site do Confaz. Não pretendemos aqui analisar detalhadamente esses resultados, mas apenas nos apoiarmos neles para tecer alguns comentários. Alguns desses comentários foram feitos no *Cadernos Fórum Fiscal* nº 2 (FÓRUM..., 2006b, p. 141), onde o leitor poderá obter outros elementos. A base das informações utilizada pelo grupo de trabalho foi a Guia das Operações e Prestações Interestaduais (GI), complementada com informações do Sistema Integrado de Informações Econômico-Fiscais (Sinief) dos estados.

No sistema atual de origem restrita, em que parcela da arrecadação do ICMS é vinculada ao local da produção dos bens e serviços, à primeira vista, pareceria lógico pressupor que todos os estados que apresentam superávit nos valores tributados da BCI (que vendem mais do que compram) teriam perdas de arrecadação se fosse adotado o princípio de destino, caso em que o produto da arrecadação não mais guardaria relação direta com a produção, mas sim com o consumo de cada estado. Em contrapartida, seria lógico supor que todos os estados com déficit nos valores tributados da BCI – que, portanto, compram mais do que vendem –, ganhariam com a adoção do princípio de destino.

Ocorre que alguns estados médios do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Espírito Santo têm balança comercial interestadual deficitária, mas balança do imposto superavitária (débitos interestaduais em montante maior do que créditos interestaduais) por venderem a 12% e comprarem parcela significativa a 7%. São estados em que a balança comercial interestadual não é deficitária o bastante para resultar em balança do imposto também deficitária. Como a sistemática atual de ICMS nas operações interestaduais produz situações diferenciadas, tem sido difícil avançar na discussão da adoção do princípio de destino. Os impactos diferem de acordo com o *mix* da BCI de cada estado, dependendo da proporção de operações e prestações de entradas tributadas a 7% e a 12%, no caso dos estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Espírito Santo, e das operações e prestações de saídas tributadas a 7% e a 12%, no caso dos estados do Sul e do Sudeste (excluindo o Espírito Santo).

Uma particularidade do sistema vigente de ICMS é a tributação integral pelo estado de origem das saídas para não-contribuintes nas operações interestaduais. No modelo de tributação dual, também estas deverão ser tributadas em favor do estado de destino, conforme já explicitado no detalhamento operacional do modelo barquinho. Desse modo, mesmo considerando que essas operações não são significativas, elas podem contribuir para que

alguns estados médios do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Espírito Santo, que hoje apresentam déficit pequeno nos valores tributados das operações interestaduais, tenham algum ganho. Nos cálculos do grupo de trabalho da Cotepe, esse aspecto foi considerado.

Matematicamente, com base nos dados de 2001, perderiam receita com a adoção do princípio de destino, os estados com o seguinte perfil no fluxo interestadual de comércio:

- a) todos os estados do Norte, Nordeste e do Centro-Oeste, mais o Espírito Santo, com superávit nos valores tributados da BCI (certamente é o caso do Amazonas<sup>28</sup> e, provavelmente, da Bahia e do Mato Grosso do Sul);
- b) estados do Norte, Nordeste e do Centro-Oeste, mais o Espírito Santo, com déficit baixo na BCI tributada, mas que apresentam superávit na balança do ICMS (débitos > créditos) porque vendem com alíquota de 12% e compram em proporção elevada, com alíquota de 7% (pode ser o caso de Goiás);
- c) estados do Sul e do Sudeste (exceto o Espírito Santo) com superávit suficientemente elevado na BCI tributada para absorver os créditos advindos de outros estados com alíquota de 12%, mesmo vendendo também com alíquota de 7%, obtendo assim um saldo devedor de ICMS no comércio interestadual (sempre foi o caso de São Paulo e tem sido o caso de Paraná e Minas Gerais, mais ou menos a partir da virada do século).

São muitos os estados que podem preferir que as coisas fiquem como estão, se levado em conta o fator estritamente contábil ou financeiro, sem considerar os ganhos de eficiência que poderiam advir de um sistema de melhor qualidade.

No mesmo ano, os estados que ganhariam com a adoção do princípio de destino, apresentavam o seguinte perfil no fluxo interestadual de comércio:

- a) estados pequenos localizados no Norte, Nordeste e no Centro-Oeste, mais o Espírito Santo, cujos valores tributados da BCI apresentam déficit em proporção elevada, superior a aproximadamente 50% do valor de saídas (Acre, Amapá, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia e Roraima);
- b) estados médios do Norte, Nordeste, Centro-Oeste, mais o Espírito Santo, com déficit na BCI superior a 60% (Distrito Federal, Maranhão e Pará);
- c) estados do Sul e do Sudeste, exceto o Espírito Santo, com déficit nos valores tributados da BCI (Rio de Janeiro).

---

<sup>28</sup> Conforme analisado em tópico específico, é provável que uma reforma da tributação de bens e serviços preserve (no todo ou em parte) os benefícios de que usufruem empresas localizadas na Zona Franca de Manaus; hipótese em que a perda do estado do Amazonas com a adoção do princípio de destino inexistiria ou seria neutralizada no conjunto das alterações da reforma.



Note-se que se encontram neste conjunto muitos estados pequenos que o sistema de ICMS nas operações interestaduais deveria proteger. Para estes haveria tanto ganho financeiro quanto os que adviriam de maior eficácia no sistema de tributação e cobrança.

São mais ou menos neutros quanto ao impacto na arrecadação (posições com perdas e ganhos pouco significativas), caso o produto da arrecadação tivesse relação com o tamanho do consumo (princípio de destino), estados com o seguinte perfil na BCI de 2001:

- a) estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste, mais o Espírito Santo, com déficit médio nos valores tributados da BCI (até aproximadamente 50% do valor das saídas), pois o saldo de ICMS resulta mais ou menos neutro (é aproximadamente o caso de Alagoas, Ceará, Mato Grosso, Pernambuco, Sergipe e Tocantins);
- b) estados do Sul e do Sudeste, exceto o Espírito Santo, com superávit baixo na BCI tributada, pois os débitos de ICMS por saídas interestaduais conseguem neutralizar os créditos advindos de outros estados (pode ser o caso do Rio grande do Sul e de Santa Catarina).

Para esse conjunto de estados a adoção de um modelo mais adequado de tributação e cobrança, que permitisse simplificar o imposto e reduzir as fraudes, poderia trazer ganhos.

A proporção que assumiu a guerra fiscal entre os estados é uma dimensão da questão que não pode ser capturada apenas pelo levantamento das estatísticas no fluxo interestadual do comércio e do correspondente cálculo do ICMS. A metodologia utilizada pelo grupo de trabalho da Cotepe, ainda que tenha o mérito dos esforços envolvidos, torna-se frágil por não incluir em seus cálculos uma variável tão importante quanto a do custo da guerra fiscal para os estados que concedem benefícios, dos quais o crédito presumido é uma das armas mais importantes.

Na modalidade de benefício fiscal com crédito presumido, os valores da base de cálculo do ICMS, declarados pelos contribuintes, permanecem inalterados, mas a parcela do imposto devido é reduzida ou anulada na forma de “crédito presumido”. Em decorrência dessa modalidade de benefício e de outras que não são capturadas nos valores da base de cálculo da BCI, a contabilidade torna-se “enganosa”. Parte do pressuposto de que o ICMS advindo das operações interestaduais, calculado sobre os valores da base de cálculo, converte-se em receita para o estado, quando, a rigor, uma parcela do imposto não se transforma em receita efetiva para o estado, uma vez que foi “anulada” sob a forma de crédito presumido. Esclareça-se que é capturado nos valores “base de cálculo” declarados pelos contribuintes o benefício fiscal concedido sob a forma de redução na base de cálculo, pelo Confaz ou à sua revelia. Nesse caso particular, permitem o cálculo correto do ICMS advindo da operação interestadual através da aplicação das alíquotas de 12% e de 7%, a depender da operação.

Em vista das restrições apontadas, o alcance dos resultados obtidos com o cálculo do ICMS advindo das operações interestaduais a partir dos dados da GI deve ser visto com cautela. A aplicação das alíquotas de 7% ou 12% aos valores base de cálculo, como se os estados estivessem atingindo esse potencial de arrecadação, ao mesmo tempo, superestima as perdas e subestima os ganhos que seriam decorrentes da proposta adoção do princípio de destino. Assim, os impactos efetivos somente poderão ser vistos a posteriori, depois de adotado o IVA estadual. Com o modelo do barquinho, o perfil do comércio interestadual será bem diverso do atual. Isso porque, todos os negócios que têm como foco a fragilidade do modelo de ICMS de origem restrita terão sido neutralizados. À medida que as operações interestaduais vierem a ser tributadas com a mesma carga das operações internas, deixarão de existir incentivos para a prática de operações triangulares ou de operações interestaduais simuladas. A redução das perdas atuais por sonegação e elisão, permissíveis no modelo de operação interestadual do ICMS, é fator que tem de ser considerado nas previsões de perda dos estados que apenas olham para a “contabilidade” e matemática do ICMS das operações interestaduais. O novo modelo deverá impedir que os contribuintes brinquem com as alíquotas das operações interestaduais fazendo planejamento tributário que subverte o propósito do atual sistema que é o de promover a partilha de receitas entre os estados de origem e de destino. Em lugar disso, acabam por fazer com que o ICMS não seja pago nem ao estado de destino, nem, tampouco, ao estado de origem.

#### *Fatores que contribuem para minimizar o impacto da adoção do princípio de destino*

Os argumentos que mostram as fragilidades da aplicação da lógica “contábil” na análise da implementação do princípio de destino poderiam fazer supor que, uma vez de posse de informações que permitissem o aperfeiçoamento desse modelo “contábil”, todos os estados teriam argumentos suficientes para posicionar-se em relação à sua adoção. Essa lógica somente pode ser aplicada no quadro de uma reforma restrita, como a que tem marcado as últimas propostas. Se a variável determinante desse modelo de reforma for a reestruturação do desenho de um único imposto, nada mais natural do que antever os efeitos dessa recomposição e calcular os possíveis ganhos ou perdas, num jogo de soma zero, onde para que alguns estados ganhem é preciso que outros percam em igual proporção. A adoção de novas variáveis, num projeto de reforma ampla, deve promover, da mesma forma, alterações nos critérios de análise, não apenas porque, nesse modelo a reforma alcança todo um conjunto de tributos indiretos que, no modelo atual, têm pouca ou nenhuma conexão entre si, mas também porque prevê um novo sistema de partilha de recursos que deve reduzir significativamente as disparidades existentes entre a capacidade financeira dos estados e municípios, respectivamente. Na realidade, a reforma ampla vai além, na medida em que lança uma variável dinâmica num modelo, antes, estático. Com isso, o que era um jogo de soma zero, pode agora se tornar um modelo de reforma em que todos possam sair vencedores.

Nesse modelo, a adoção do princípio de destino deve ser vista em articulação com o sistema de equalização, que é apresentado em outro texto do “Fórum fiscal dos estados”. A lógica do sistema de equalização é acomodar os impactos das alterações tributárias por meio da redução das assimetrias que marcam a capacidade financeira *per capita* dos estados ou dos municípios. O grau de equalização alcançado dependerá, em última instância, do volume de recursos da União destinados a esse sistema. Assim, a adoção do sistema de equalização torna-se um componente da reforma que contribui para o equilíbrio dos impactos financeiros, reduzindo as inseguranças e os riscos decorrentes das mudanças. Essa redução beneficiará um número tanto maior de estados quanto maior for o volume de recursos nele aplicados, o que, dito de outra forma, pode significar que o volume de transferências pode não ser suficiente para absorver as perdas que várias unidades federadas terão com a implementação do princípio de destino. Por certo, esse é o caso dos estados ricos, cujo montante de receita *per capita* se encontra acima do valor de referência estabelecido para a equalização, os quais poderão, por exemplo, beneficiarem-se de outras transferências, associadas à lógica da cooperação intergovernamental para execução de políticas nacionais, a exemplo do SUS. Ao contrário, os estados que perderiam com o princípio de destino, apesar de terem perfil consumidor no comércio interestadual (balança comercial deficitária nos valores tributados no ICMS), poderão ter essas possíveis perdas compensadas pelo sistema de equalização, desde que os recursos sejam suficientes. De qualquer modo, ainda que nem todos os estados possam ver compensadas as perdas que o princípio de destino provocar, o novo modelo terá produzido uma Federação sensivelmente mais justa e equilibrada. Outros fatores devem ser considerados.

As discussões recentes sobre a reforma tributária foram feitas fora do quadro de debates sobre o desenvolvimento econômico e o aumento da competitividade da produção nacional e estão marcadas pela sensibilidade deixada por um longo período de estagnação econômica. Com isso, nada mais natural do que considerar constante o volume de receitas; a menos que essa variação fosse provocada pelo aumento da carga tributária nominal. A timidez dessas propostas, que, no mais das vezes, buscava impor alguma disciplina ao ICMS, não permitia ir além do cálculo de ganhos e perdas na distribuição de uma receita rígida. Prevaleceu a lógica da guerra fiscal e não foi por outro motivo que nenhuma dessas propostas prosperou.

A reforma ampla do modelo de federalismo fiscal para o Brasil permite colocar esses debates num plano mais generoso. Enquanto as propostas estreitas de reforma partem de um modelo estático que não produz ganhos de receita, uma reforma ampla permite a adoção de variáveis dinâmicas no modelo, seja pela via do aumento da eficiência administrativa, seja, principalmente, pelo aumento da competitividade e do crescimento econômico. Ao eliminar a irracionalidade do sistema de tributação dos bens e serviços, harmonizando-o, ela reduz os espaços para a fraude fiscal, enquanto amplia as possibilidades de cooperação intergovernamental, abrindo oportunidades de ganhos de receitas por meio do aumento da eficiência administrativa. Por outro lado, a mesma harmonização deve reduzir

significativamente as anomalias que comprometem a competitividade da produção nacional e do desenvolvimento econômico: a insegurança jurídica e a instabilidade institucional, os custos administrativos para os diversos níveis de governo e de atendimento às obrigações tributárias elevados para os contribuintes, as assimetrias na receita *per capita* das unidades federadas, as diversas formas de cumulatividade e o vazamento de receitas que é provocado pela guerra fiscal, entre outras anomalias.

Em nenhum outro momento o sistema tributário apresentou tantas anomalias e, portanto, tanta necessidade de reforma, como no presente. Estão entre elas o alastramento da guerra fiscal e a rápida expansão das contribuições sociais na exploração da base do consumo. Por outro lado, a concentração das receitas estaduais em torno de um número bastante limitado de setores – as chamadas *blue chips*, que incluem os setores de comunicações, combustíveis e energia elétrica – é um fator que pesa a favor da passagem para o princípio de destino, na medida em que esses setores, que hoje representam quase a metade das receitas dos estados, já são tributados segundo esse princípio. Espera-se, portanto, que os possíveis efeitos negativos dessa passagem sobre os estados que perderiam com o modelo do destino sejam consideravelmente atenuados, ficando o campo reservado para as possíveis perdas restrito aos setores em que se pratica a guerra fiscal. Por conta desta, esses setores são cada vez menos tributados, seja na origem, seja no destino, com efeitos que deprimem as receitas globais do principal imposto estadual. Nesse caso, não há razão para esperar uma resistência dos estados à adoção do princípio de destino como a que ocorreu em ocasiões passadas.

Na realidade, o argumento mais forte que poderia justificar a resistência por parte dos estados à adoção do princípio de destino seria o desejo de continuar a fazer “política de desenvolvimento regional” através da continuidade da guerra fiscal, preservando seu principal mecanismo, que se apóia na parcela do imposto cobrado na origem.

Se, com o sistema de partilha de receitas baseado em critérios de equalização, boa parte das perdas esperadas com a adoção do princípio de destino poderão ser compensadas, de forma que os estados menos desenvolvidos possam ganhar com a reforma, por outro lado, paradoxalmente, os estados mais ricos, cujo simples cálculo contábil poderia fazer prever perdas de receita, têm muito a ganhar com ela. Isso porque, por terem uma base econômica mais ampla e diversificada, são, em primeiro lugar, as maiores vítimas da guerra fiscal, contra quem ela é feita e na qual não se pode contar com as mesmas armas sem provocar a dilapidação de suas bases de tributação. Em segundo lugar, e pelo mesmo motivo, são esses estados os que mais têm a perder com a baixa qualidade do sistema de tributação que compromete a competitividade de sua produção. Esta, por ter maior valor agregado é muito mais sensível à concorrência internacional do que são as *commodities*, em cujo mercado o Brasil encontra vantagens comparativas capazes de superar o ônus provocado por um sistema de tributação de péssima qualidade.

No entanto, se, no longo prazo, o modelo de reforma deixa entrever a eliminação dos obstáculos que se interpõem ao crescimento econômico e das receitas, no curto prazo, o

problema de uma possível queda nos níveis da receita arrecadada por esses estados não pode ser desprezado. Em razão disso, o desenho do modelo de transição ganha um relevo maior. A gradação na passagem do princípio misto origem/destino no comércio interestadual para o princípio de destino é fator relevante para evitar qualquer movimento brusco no comportamento das receitas, ao mesmo tempo em que deve, já durante a transição, fazer produzir alguns dos efeitos que são esperados no modelo definitivo. Esse é o caso, por exemplo, da guerra fiscal, que deverá ser estancada tão logo seja aprovado o modelo de reforma; desde que, é claro, o período da transição não seja longo a ponto de continuar oferecendo estímulos a sua prática. O período da transição é importante também para permitir a calibragem das alíquotas, de forma a reduzir os possíveis impactos negativos que as mudanças possam acarretar nas finanças de alguns estados.

Para os estados mais ricos, a alternativa deixada para que possam fixar suas próprias alíquotas do imposto lhes permitirá ajustar a carga tributária que é imposta aos seus cidadãos (princípio de destino) às suas respectivas necessidades de gasto. Nesse sentido, o modelo oferece flexibilidade suficiente para atravessar o período durante o qual o modelo de reforma ainda não terá produzido a totalidade dos seus efeitos.

No caso dos estados mais pobres, com balança comercial deficitária elevada, o IVA subnacional apoiado no princípio de destino reduzirá a sobrecarga sobre o sistema de partilhas da Federação, uma vez que a distribuição de receitas do IVA estadual deixa de corresponder, em parte, ao tamanho de sua produção, o que, na sistemática atual de ICMS, favorece os estados produtores, passando a manter correspondência com o tamanho dos mercados consumidores. Com isso, ganham os estados mais pobres da Federação que têm uma base produtiva proporcionalmente menor em relação ao tamanho de seu mercado consumidor.

Deixamos de mencionar um último elemento que acrescenta um novo ingrediente ao prato da reforma, dado pela definição e implementação de uma política nacional de desenvolvimento regional, que possa detectar as vantagens comparativas potenciais em regiões deprimidas e, ao mesmo tempo, criar os instrumentos de fomento ao seu desenvolvimento.

Diante disso tudo, tem-se que os critérios de análise de uma proposta de reforma abrangente, como a que é defendida neste cenário de reforma, devem ser outros que não o simples cálculo das perdas ou ganhos potenciais de receita. Trata-se aqui de encontrar um modelo de federalismo que seja capaz de promover o crescimento econômico e de, ao mesmo tempo, reduzir as desigualdades, rompendo o círculo vicioso que tem levado à ampliação dos conflitos federativos e à estagnação econômica.

### **3.4. Convivência com regimes diferenciados**

Dissemos que dificilmente o núcleo central do cenário de reforma tributária proposto, com tributação dual, pode ser aplicado no Brasil em sua forma pura. Neste subitem analisa-se

dois regimes tributários diferenciados que contribuem significativamente para descaracterizar o imposto tipo IVA, embora, num primeiro momento, sua remoção seja improvável, mesmo no contexto de aprovação de uma reforma tributária abrangente. Trata-se de: a) regime fiscal do Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, denominado Simples Nacional ou Supersimples; b) regime fiscal de Substituição Tributária – ST; c) regime especial de tributação para a Zona Franca de Manaus.

#### ***3.4.1. Regime fiscal do Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte – Simples Nacional (Supersimples)***

A aprovação do Simples Nacional vem denunciar que a reforma tributária acabou “andando”, mesmo que muitos não a quisessem. Se uma reforma do conjunto da tributação dos bens e serviços, ou mesmo a reforma do ICMS, não pôde ser aprovada, nem por isso a aprovação do Simples Nacional, regime conhecido por “Supersimples” deixa de caracterizar-se como uma reforma abrangente. O regime traz uma série de implicações, que abrem um conjunto de vertentes pelas quais pode ser analisado. Uma vez que nosso objetivo é apenas explorar as implicações que esse sistema traz para o cenário de reforma com tributação dual, não deveremos, aqui, avançar na análise dessas vertentes. Interessa-nos examinar de que forma um regime tributário totalmente diferente daqueles contemplados pelo capítulo tributário da CF e pelo capítulo das contribuições sociais (art. 195 da CF) pode conviver com o cenário aqui proposto. Nossa CF já continha na prática dois capítulos tributários, e com o Simples Nacional é possível que se esteja diante de um terceiro, tão diferenciado é o sistema.

#### *Simples Nacional e a reforma tributária*

As inadequações do sistema tributário brasileiro que não foram enfrentadas com uma reforma tributária, que há vários anos vem se mostrando necessária, acabou por contribuir para a aprovação do que não deixa de ser uma reforma, tão extremada quanto arriscada. E de que tipo de reforma se trata? Adoção de imposto único sobre o faturamento? A volta do IVC?<sup>29</sup>

O fato de que o Simples Nacional tenha sido aprovado, enquanto não se tenha conseguido aprovação de nenhuma das propostas apresentadas desde o início da década de 1990, não deixa de ser paradoxal. Teria a “tese do imposto único” impregnado o inconsciente coletivo brasileiro? Ou a complexidade tributária indicaria que chegamos ao limite, e que o extremo oposto é a saída para a complexidade tributária em que nos encontramos? Se o Simples Nacional for interpretado como uma reação ao caos tributário aonde chegamos, seria possível ver nisso a criação de uma sensibilidade que nos permitiria buscar um regime tributário mais racional?

---

<sup>29</sup> Imposto Sobre Vendas e Consignações, plurifásico, cumulativo, de competência dos estados, vigente até o advento do ICM em 1967.

É possível, ainda, que o advento do Simples Nacional represente uma sinalização da necessidade de uma reforma abrangente da tributação dos bens e serviços. Essa reforma permitiria, mais adiante, reduzir o limite de corte para o enquadramento, com a migração parcial desse sistema para o de uma tributação dual racional. Por outro lado, a manutenção de um patamar elevado para o enquadramento dos contribuintes deverá deslocar uma parcela significativa dos atuais contribuintes do ISS para o novo regime, o que poderá facilitar a absorção da tributação dos serviços pela tributação dual, extinguindo o ISS. Essas são, evidentemente, hipóteses de um cenário otimista.

### *Simples Nacional e “cumulatividades” no sistema tributário*

Durante muitos anos, reclamou-se da cumulatividade existente nas contribuições sobre bens e serviços. Recentemente, o governo federal promoveu modificações no PIS e na Cofins para atender às demandas que reclamavam da cumulatividade que esses tributos apresentavam. Não obstante, pouco tempo depois, o Simples Nacional é aclamado como salvação da pátria, muito embora se constitua em tributação cumulativa sobre o faturamento.

Temos insistido que imposto tipo IVA funciona bem se não for quebrada a cadeia dos débitos/créditos. Para evitar o desvirtuamento dessa característica do imposto, os países que adotam IVA só permitem regimes especiais (por exemplo, sobre o faturamento) para empresas que atuam no último estágio do circuito econômico; ou seja, que vendem apenas mercadorias e serviços tipicamente acabados ou diretamente ao consumidor final. Assim foi também no Brasil por volta da década de 1980, quando da criação do estatuto da microempresa. O estado de São Paulo assim procedeu até recentemente em relação ao ICMS, mas, por fim, os dirigentes não resistiram às pressões políticas, o que era reforçado pela concessão dada pela União e pela maioria dos estados de regimes simplificados para empresas que atuam nos estágios intermediários do circuito econômico.

O Simples Nacional interrompe a cadeia do imposto tipo IVA cada vez que acontece uma operação de venda de contribuinte do regime normal para contribuinte do Simples Nacional e vice-versa. Tratando-se de operação de contribuinte do Simples Nacional para outro do mesmo regime, sequer há que se falar em IVA, já que ele assume a característica de um imposto cumulativo sobre o faturamento, como se tivéssemos de volta um IVC com alíquotas muito mais elevadas, já que o Simples Nacional deve dar conta de oito diferentes tributos.

O contribuinte do Simples Nacional não aplica a(s) alíquota(s) do regime sobre o valor agregado (para o caso do PIS e Cofins) e não apura o lucro para efeito do IR, bem como não se credita o imposto incidido nas operações anteriores (como é o caso do IPI e ICMS). Todas essas hipóteses de incidência tributária recaem sobre a receita bruta de vendas para o contribuinte do Simples Nacional, gerando cumulatividade. É provável que não demore para que as empresas reclamem da cumulatividade do “Supersimples”, buscando obter

simultaneamente duas coisas difíceis de serem conciliadas, como são uma alíquota baixa e a não-cumulatividade.

Essa característica do Simples Nacional, que sobrepõe a cumulatividade com alíquotas elevadas, traz sérias implicações para o controle fiscal. O contribuinte do Simples Nacional não tem interesse na nota fiscal de entrada, em registrar as compras, pois não há crédito de imposto. Não registrando a compra, fica mais fácil não registrar também a venda e omitir o faturamento, de forma a não ultrapassar o limite superior do Simples Nacional ou não recair em faixa de faturamento sujeita a alíquota mais alta. Os estímulos à sonegação que são gerados não se limitam ao universo de contribuintes do Simples Nacional, mas estendem-se às operações antecedentes, justamente, porque o contribuinte do Simples que adquire a mercadoria ou serviço não tem interesse na nota fiscal de compra. A sonegação solidária é estimulada também para as operações subseqüentes porque o contribuinte do regime normal que compra do contribuinte do Simples Nacional também não tem interesse na nota fiscal, pois não há crédito do imposto. Em resumo, sempre que a cadeia do IVA é quebrada, renuncia-se a uma das principais virtudes do IVA, que é o elo que se forma entre os contribuintes e que permite ao fisco seguir a trilha entre vendedores e compradores, substituindo o estímulo que todo contribuinte do IVA tem para declarar suas operações por um contra-estímulo ou por um estímulo à omissão e à sonegação.

A cumulatividade do Simples Nacional, por ensejar aumento das fraudes fiscais, provoca sérios problemas de concorrência, pois MPEs verdadeiras têm de competir com falsas MPEs. Em consequência disso, o regime acaba não conseguindo proteger justamente o universo que pretende favorecer.

Nota-se a existência de um certo descaso dos governos para com o universo de contribuintes que poderão aderir ao regime, uma espécie de percepção de que o que interessa para a arrecadação está preservado. A obtenção de receita não é, porém, a única razão que justifica a necessidade de uma fiscalização adequada. A fiscalização é necessária também para a preservação da eficiência econômica e das condições de concorrência entre as empresas. Não se pode negligenciar a fiscalização do universo de contribuintes do Simples Nacional usando por argumento o fato dele não ser representativo na arrecadação. Um regime que não favorece uma fiscalização eficaz provoca problemas de concorrência, pois falsas MPEs estarão concorrendo com as verdadeiras MPEs que devem ser protegidas pelo regime.

### *Simples Nacional – simplificação ou simplismo?*

O atributo da simplificação tem sido bastante divulgado como uma das principais virtudes do Simples Nacional, o que colocamos em dúvida. De fato, o sistema tributário brasileiro está muito complicado, mormente no que diz respeito à tributação dos bens e serviços. O Simples Nacional tem a pretensão de ir ao extremo oposto: destrói todo um sistema tributário que, mesmo complicado, tem hipóteses de incidência separadas para cada tributo e delineadas para fatos geradores específicos. Junta essas hipóteses todas numa única,



colocando-as sob o mesmo critério material da obrigação tributária, o valor bruto de vendas. Como em tributação não há milagre que possa operar tamanho grau de simplificação, por inexorável, foi necessário prever para o regime uma infinidade de regras de exceção, condicionalidades, restrições etc. De simples sobra muito pouco; ao contrário, o mais provável é que o regime tenha ficado bastante complicado.

Embora não se possa negar méritos ao novo regime, chama-se a atenção para o exagero do discurso da “simplificação”. Porque as MPEs geram mais empregos, é defendido que precisam ser protegidas. O pressuposto genérico que está por trás é o da incapacidade que esse universo de empresas tem para gerenciar os mais elementares requisitos contábeis e administrativos. Pensa-se que a taxa de mortalidade dessas empresas pode ser reduzida com assistência tributária paternalista, ao invés de buscar prepará-las para os desafios que se apresentam em um mundo cada vez mais competitivo. Admite-se que o micro e o pequeno empresário têm de ter domínio do processo produtivo, deter conhecimento especializado e flexível, saber comprar e vender, convencer consumidores de que não podem viver sem seu produto ou serviço etc., mas que, por outro lado, ele não pode registrar suas compras e suas vendas (para creditar-se e debitar-se de ICMS).

Ao invés da simplificação de todo o sistema de tributação do consumo pela via de uma reforma ampla e da busca de sua qualidade, optou-se pelo caminho mais fácil de uma visão simplista do problema que, antes de simplificá-lo, oculta uma complexidade que permanece latente. Como o discurso simplista do regime simplificado gera votos, cada candidato a cargo político vê-se na necessidade de ser mais “generoso” que seu antecessor. Essa necessidade de superação talvez possa explicar a gradual e sistemática elevação dos limites de enquadramento das MPEs.

### *O Simples Nacional e seu caráter opcional*

O regime não é impositivo. Visualiza-se um cenário em que a MPE pode ficar vulnerável, onde caberá ao contador fazer a opção e que nem sempre será favorável à MPE. Os mais informados só vão optar se visualizarem ganhos, principalmente, em termos do imposto a ser pago. Assim, por não ser impositivo, o regime tende a provocar impacto mais elevado na arrecadação do que decorreria de um regime impositivo. Para muitos essa será uma característica positiva do regime, uma vez que a carga tributária brasileira, de fato, tem sido considerada muito elevada. A questão que se coloca é: para reduzir a carga, será preciso destruir todo o sistema tributário? Cabe também indagar se a motivação que determinou a aprovação do regime era mesmo a simplificação ou se esse princípio meritório serviu apenas de pretexto para o discurso de grupos de interesses específicos, articulados e vinculados a um segmento da economia que rende votos.

### *Simples Nacional – limite de enquadramento*

Regimes simplificados são adotados por muitos países. GONZÁLEZ (2006) indica que regimes simplificados são uma tendência nos países que pesquisou. Não se trata apenas de comodismo das administrações tributárias, mas há, de fato, muita dificuldade para a tributação de pequenas e médias empresas. O que difere bastante é o limite de corte. No que se refere a imposto tipo IVA, o indicador internacional é de um limite que vai desde uns poucos milhares de dólares a um limite superior que chega a US\$ 200 mil/ano. A União Européia aplica um limite em torno de US\$ 100 mil/ano<sup>30</sup>. O teto recomendado é US\$ 52 mil/ano<sup>31</sup>. No Brasil, poderá optar pelo Simples Nacional a MPE com receita bruta anual até R\$ 2,4 milhões, o que é **21,5 vezes mais do que o limite recomendado**.<sup>32</sup>

Temos insistido que não há IVA que funcione de modo adequado com tanta quebra na cadeia de débitos/créditos. A convivência de regimes tão diferenciados para um universo tão grande de contribuintes não deixará de ter conseqüências para a obtenção de uma tributação de qualidade, como no caso da tributação dos bens e serviços.

Há que se admitir que nos regimes simplificados já existentes, o da União e da maioria dos estados, têm sido adotados limites bastante generosos. Como são regimes em geral denominados apenas “Simples”, o Simples Nacional foi apelidado de “Supersimples” logo após a aprovação do PEC nº 42/03. Tem-se traçado na CF todo um ordenamento legislativo para os capítulos tributário e da seguridade social, que alcança as normas hierárquicas inferiores e que, no final, ao incluir um universo enorme de contribuintes nos regimes simplificados, acaba por “desmantelar” todo o sistema.

#### *Simples Nacional – implicações para contribuintes que atuam na mesma atividade econômica*

---

<sup>30</sup> Conforme relatório preparado para “La conferencia sobre el IVA”, organizada por el Diálogo Fiscal Internacional VAT (2005) p.18: “El umbral para la imposición del IVA varía considerablemente de un país a otro, y oscila entre unos cuantos miles de dólares hasta US\$ 200.000. Incluso en el seno de la Unión Europea donde existe un marco jurídico común para el IVA en los países miembros, los niveles del umbral varían de cero hasta un nivel cercano a los US\$ 100.000. También se aprecian variaciones importantes en la forma que adoptan los umbrales y en el alcance y la naturaleza de las medidas relacionadas. Además del caso más habitual de un umbral único, se encuentran las siguientes variaciones: diferentes umbrales para diferentes actividades; ajustes descendentes en la obligación del impuesto para entes que se sitúan por debajo del umbral para atenuar la discontinuidad que se genera por el establecimiento del umbral, y la aplicación de regímenes simplificados, como es el impuesto con base presuntiva, para comerciantes pequeños cuyo nivel de actividad no supera el umbral.”

<sup>31</sup> Conforme relatório preparado para “La conferencia sobre el IVA”, organizada por el Diálogo Fiscal Internacional VAT (2005) p.19: “El equilibrio entre los ingresos y los costos de recaudación es una variable fundamental, dado que el umbral adecuado será más alto cuanto mayores sean los costos de administración y cumplimiento, menos apremiantes sean las necesidades de financiamiento del gobierno, y menor sea la relación entre el valor agregado y las ventas. Por ejemplo, supongamos costos administrativos y de cumplimiento por US\$ 100 y US\$ 500 por contribuyente, un valor marginal por dólar del impuesto recaudado de US\$ 1,20, una tasa impositiva de 15%, y un coeficiente de valor agregado a las ventas de 40%. A partir de una fórmula sencilla que incorpora los elementos clave de este equilibrio, concebida por Ebrill y otros, 2001, **se obtiene un umbral óptimo de aproximadamente US\$ 52.000.** [grifo nosso]

<sup>32</sup> R\$ 2,4 milhões / US\$ 52mil = 21,5 (valor em US\$ convertido para R\$, aplicada uma taxa de câmbio de R\$ 2,15).

Empresas com atividades econômicas idênticas estarão submetidas a regimes totalmente diferentes. Como os negócios das empresas são interligados, haverá implicações para a formação do preço das firmas<sup>33</sup> e para a concorrência. Contribuintes fora do limite do Simples Nacional tenderão a sonegar para poderem entrar no regime, ou pressionarão para que o regime seja alterado, a fim de que as faixas de enquadramento sejam ampliadas, principalmente, se contribuintes do regime normal tiverem problemas de competitividade, o que não é nada improvável. No limite, poderíamos ter, de fato, um imposto único sobre o faturamento.

### *Simples Nacional – um imposto sobre os negócios e não sobre o consumo*

Delineamos no cenário de tributação dual proposto dois impostos do tipo IVA que gravam o consumo. A empresa apenas carrega o imposto adiante, com o qual, em última instância, o consumidor arca. Com o IVA, os contribuintes limitam-se a recuperar o imposto com o qual arcaram nas suas compras e a entregar a diferença ao Estado, de modo que o imposto é totalmente pago pelos consumidores finais. No Canadá, por exemplo, o IVA do governo federal e o IVA do governo da província de Quebec são destacados separadamente e de modo explícito nas notas fiscais de venda ao consumidor. Por ocasião da compra, o consumidor sabe que o preço divulgado não contém os dois impostos e que o valor que pagará será superior ao explicitado pelo vendedor. Assim, no Canadá, fica absolutamente claro que o contribuinte é o consumidor e que a empresa é mero “mandatário” que reterá os IVAs e os repassará aos detentores das respectivas competências tributárias.

No contexto de uma reforma tributária abrangente, calcada no pressuposto do fortalecimento da cidadania fiscal, o Simples Nacional impede que a carga tributária seja claramente explicitada ao consumidor fiscal. Isso porque, mesmo que o imposto de venda ao consumidor seja destacado, será impossível determinar o montante da carga tributária e sempre haverá imposto oculto que incidiu nos estágios anteriores. Essa é uma característica inerente aos impostos cumulativos.

---

<sup>33</sup> Conforme relatório preparado para “La conferencia sobre el IVA”, organizada por el Diálogo Fiscal Internacional VAT (2005) p. 20: “El tratamiento diferencial que se dispensa a quienes se hallan por encima y por debajo del umbral también presenta dificultades. [...] Este favoritismo implícito por los pequeños comerciantes en desmedro de los grandes contribuyentes repercute en la equidad y la eficiencia. Concretamente, el umbral beneficia a los comerciantes pequeños con costos elevados a expensas de los comerciantes más grandes y más eficientes; a igualdad de condiciones, esto se traduce en un umbral óptimo menor. Otro argumento en favor del establecimiento de un umbral menor, a propósito de esta inquietud, es la posibilidad de elusión del IVA que crea el umbral mediante la organización de la producción en una serie de empresas suficientemente pequeñas para quedar fuera del alcance del impuesto.

Sin embargo, el alcance y la naturaleza de la distorsión que se produce entre quienes se sitúan por encima y por debajo del umbral depende de los impuestos a los que están sujetos quienes se hallan por debajo del umbral. Los impuestos con base presuntiva (como el impuesto simple sobre el ingreso) son relativamente comunes; esto significa que el cálculo del umbral óptimo debe reestructurarse en función de los ingresos y los costos de recaudación diferenciales asociados con los dos impuestos en torno al umbral. Como conclusión general, cuanto menos onerosa es la recaudación del impuesto alternativo, y mayor la tasa a la que se grava, más alto es el umbral óptimo para el IVA.”

Outro aspecto é que o Simples Nacional perde a característica de um imposto que grava o consumo e assume a de um regime cumulativo sobre os negócios. É porque a empresa é desse ou daquele tamanho que terá alíquota menor ou maior. Visto como um imposto sobre os negócios resta justificada a proteção ao “pequenos e médios negócios”. Um consumidor com renda elevada que comprar em uma empresa pequena ou média estará contribuindo menos para o financiamento das ações do Estado do que contribuiria com um imposto no regime normal. Não importa que o produto comprado seja essencial ou supérfluo: pelo fato do imposto gravar o negócio e não o consumo, esse consumidor estará impedido de exercer sua cidadania tributária. Evidentemente, o argumento de que as camadas de alta renda têm pouca dependência dos serviços públicos não é mais que grande falácia.

#### *Simples Nacional – implicações para adoção do princípio de destino*

Com o Simples Nacional, a adoção do princípio de destino e a consequente alocação do produto da arrecadação ao estado onde os bens e serviços são consumidos não pode ser alcançada de forma completa. Por se tratar de imposto que recai sobre os negócios, este regime produz resultado equivalente ao princípio de origem.

No que se refere a uma venda interestadual de contribuinte do regime normal para contribuinte do Simples Nacional é possível aplicar a mesma sistemática sugerida para as operações interestaduais de contribuinte para não-contribuinte. É possível alocar a receita ao estado de destino zerando a alíquota do imposto estadual e acrescentando a alíquota interestadual ao imposto da União, com o modelo barquinho. Como não há crédito na operação subsequente (aquisição pelo contribuinte do Simples Nacional) e a União nada deve ganhar com a referida operação interestadual, ela pode distribuir essa parcela específica de arrecadação entre os estados mediante critério do consumo, conforme já foi explicitado.

Na operação interestadual de venda de contribuinte do Simples Nacional para outro contribuinte do mesmo regime, ou para contribuinte do regime normal, ocorre a quebra da cadeia do IVA e, por consequência, da cumulatividade. Por se tratar da tributação de um negócio que ocorreu no estado de origem, cabe a esse estado o produto da arrecadação. Trata-se, portanto, do princípio de origem na alocação da receita. Dado que o estado destinatário não suporta crédito decorrente dessa operação, é possível adotar o princípio de destino, mediante a cobrança que então seria feita pela União, com o produto da arrecadação sendo alocado ao estado de localização do consumidor na forma anteriormente referida. Não obstante, essa transferência de recursos seria uma impropriedade, uma vez que não faz sentido falar-se de ajuste fiscal de fronteira quando se trata de imposto cumulativo. O estado de destino não pode reclamar de um imposto que foi cobrado na origem porque também ele auferiu receita com o Simples Nacional na operação subsequente à da entrada oriunda de outros estados. É essa a marca da cumulatividade desse tipo de imposto.

Ao impedir a adoção do princípio de destino, o Simples Nacional fragiliza os princípios do benefício<sup>34</sup> e da correspondência, pois provoca uma ruptura no elo que deveria existir entre o sujeito sobre o qual recai o imposto indireto e aquele que recebe o serviço público, ou seja, o próprio cidadão na qualidade de consumidor.

### *Simples Nacional – (in)compatibilidade com a tributação dual harmonizada*

Num cenário otimista, poderíamos esperar que a aplicação do Simples Nacional pudesse ensejar mais cooperação intergovernamental, desde que a regulamentação e a administração tributária do regime venham a configurar um ambiente propício à cooperação entre as instâncias de governo. Uma vez que as três esferas terão que buscar entendimento para conseguir implementar o regime, o Simples Nacional poderia ser o laboratório de ensaio para a prática de um federalismo mais cooperativo, atributo pouco presente na competitiva Federação brasileira. Ainda nesse cenário otimista, o caminho aberto, entre outras coisas, pela unificação e compartilhamento de cadastros, pelos esforços conjuntos de fiscalização, pelas consultas e julgamento mais harmonizados poderia aumentar as possibilidades de que essa cooperação pudesse ser estendida também à tributação dos bens e serviços das empresas médias e grandes, mediante a adoção da tributação dual harmonizada que integra este cenário.

#### **3.4.2. Substituição tributária**

Este tópico está focado nas implicações que o regime de substituição tributária (ST) tem para o funcionamento da tributação dual harmonizada.

#### *Alguns aspectos conceituais:*

O objetivo dessa técnica de tributação é o de concentrar a arrecadação em um universo reduzido de contribuintes, facilitando a fiscalização e a arrecadação do imposto. A ST está prevista nas normas tributárias brasileiras desde a CF, art. 150, § 7º.<sup>35</sup> No campo do ICMS, a CF é regulamentada pelo art. 6º da LC nº 87/96.<sup>36</sup> Na ST, aquele que seria o sujeito passivo

---

<sup>34</sup> A cada esfera de governo, deve-se atribuir impostos que sejam relativos aos benefícios decorrentes de seus gastos. Dessa forma, a correta atribuição de impostos por benefício depende da distribuição das funções de despesas. O governo central deve se responsabilizar por despesas cujos benefícios se estendam além das fronteiras subnacionais ou que sejam caracterizadas por economias de escala que a esfera subnacional não consegue obter. Governos subnacionais exercem o papel certo ao fornecerem bens e serviços caracterizados por pequenas economias de escala, cujos benefícios transbordam estreitos limites rumo a outras jurisdições. (McLURE, 1998, p.8)

<sup>35</sup> Art. 150, § 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

<sup>36</sup> Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir ao contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º. A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive, ao valor decorrente da diferença entre

originário da obrigação tributaria é substituído por um terceiro, a quem cabe a responsabilidade pelo cumprimento da prestação (LIMA NETO, 2004, p. 169).

Do ponto de vista do ordenamento jurídico brasileiro, o regime da ST está solidamente assentado, e não cabe aqui explorar ou questionar o respaldo jurídico à sua aplicação, mas sim os seus efeitos. Para contextualizar, é útil que, antes, sejam comentadas as modalidades de ST existentes ou mais usuais:

- ST “regressiva”, ou “para trás” – que caracteriza o regime denominado por “diferimento”. Ocorre quando o lançamento e o pagamento do imposto incidente é deslocado para etapa(s) posterior(es) do circuito econômico;
- ST “progressiva” ou “para frente” – ocorre quando a responsabilidade pelo cumprimento de obrigação tributária de fato econômico a ser concretizada no futuro é deslocada para etapa(s) anterior(es) do circuito econômico. Nesse caso, é exigida a antecipação de pagamento do imposto que na regra normal de tributação apenas seria devido em operação posterior, realizada pelo contribuinte substituído que, no regime da ST, teve a obrigação tributária cumprida pelo contribuinte substituto;
- ST de operação “concomitante” – modalidade existente na LC do ICMS, na qual o imposto da operação própria do contribuinte é antecipado, bem como o imposto das operações subseqüentes.

Conforme Lima Neto (2004, p. 169):

Na substituição regressiva, ocorre o fato físico saída de mercadorias do estabelecimento de produtor sem que se instaure a obrigação de pagar (primeiro fato); quando a mercadoria entrar ou sair do estabelecimento do adquirente-industrial (segundo fato), é que nasce a obrigação de pagar o tributo, porém considera-se o fato anterior, inclusive para dimensionar o montante da prestação. Não configura, de outra parte, simples transferência do pagamento do tributo de uma pessoa (contribuinte) para outra (responsável). Requer mais que isso, ou seja, que aconteça o fato entrada ou posterior saída (formalização de operação de circulação) do estabelecimento de destino (substituto). Como confirmação dessa construção teórica, observa-se que a própria Lei Complementar 87/96 projeta esse indicativo ao textualmente incluir no fato gerador a entrada no estabelecimento do adquirente (art. 7º). Na substituição progressiva, de modo diverso, a composição do fato jurídico requer que haja uma saída efetivada pelo substituto, somada a uma presunção de saída da parte do substituído ou substituídos, a fim de que seja acionada a relação de obrigação. Compõe-se esse suporte fático de um fato físico e de um ou mais [fatos] presumidos.

---

alíquotas internas e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º. A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.

### *Vantagens do regime de substituição tributária:*

É importante instrumento para aumentar a produtividade fiscal, otimizar a arrecadação e reduzir as fraudes fiscais, no caso de produtos ou atividades econômicas com determinadas características de mercado. Poucos produtores ou distribuidores e muitos compradores é uma característica que indica a oportunidade de antecipar a cobrança, uma das modalidades de ST.

Em vista de vários segmentos econômicos terem a característica de produção concentrada e distribuição atomizada, o regime de ST é altamente atrativo para os governos, pois permite concentrar a arrecadação de vários estágios em apenas um; o produto da arrecadação equivale ao de vários estágios, mas o recolhimento, é, em geral, praticado num único estágio.

Até mesmo em termos do princípio da equidade, a ST pode ser defendida, pois é possível justificar que, com a ST, a carga tributária é distribuída de forma mais equitativa, *vis à vis* a que resultaria da aplicação do regime “normal” de tributação. Ao evitar a sonegação em setores comprovadamente de difícil controle fiscal, a cobrança antecipada (uma das modalidades da ST) evita a concorrência desleal entre contribuintes, principalmente, quando atuam em um mesmo ramo de negócio.

Poderíamos nos estender nas vantagens da ST, porém, o objetivo deste tópico é comentar os problemas que essa sistemática traz para o adequado funcionamento da tributação dual.

### *Implicações do regime de substituição tributária para a tributação dual:*

A ST produz efeitos na ordem econômica, como é o caso do imposto plurifásico, do tipo IVA. Por certo, todo tributo interfere na formação dos preços da firma, mas no caso da ST, principalmente na modalidade progressiva, a ST das operações subsequentes, uma restrição reside na antecipação do recolhimento do tributo antes da ocorrência do fato gerador, na sua forma usual, para o respectivo tributo. No caso do ICMS, por exemplo, parcela significativa da arrecadação é obtida mediante a aplicação do regime da ST, suscitando a reflexão a respeito do motivo pelo qual é adotado um imposto plurifásico para, então, “desmanchar” essa característica com a adoção de um regime que imprime característica monofásica ao imposto.

Assim, uma importante implicação do regime da ST para a tributação dual é a descaracterização da tributação plurifásica. Intriga os brasileiros o fato dessa prática não ser usual em países que adotam imposto do tipo IVA. Em muitos países, como no caso do Canadá, a sistemática da ST não é adotada por se entender que, quando ocorre uma antecipação do pagamento do imposto, então, já não se tem um imposto do tipo que tributa o valor adicionado. Essa visão traz implícita a noção de que não faz sentido adotar imposto plurifásico quando o que se quer é uma cobrança monofásica.

Na ST, a norma autoriza o sujeito ativo a cobrar de forma antecipada operações futuras, exigindo o arbitramento de acontecimento(s) incerto(s), requerendo a presunção, tanto do próprio acontecimento futuro em si que será praticado pelo substituído, quanto a presunção e arbitragem do preço que será praticado.

Por maiores que sejam os cuidados em termos operacionais e de administração tributária, uma variável indispensável da obrigação tributária, **a base de cálculo** do tributo, **precisa ser presumida**. A base de cálculo é obtida aplicando ao valor da operação própria do substituto (acrescida de valores referentes a seguro, frete e outros encargos transferíveis ao adquirente) o valor da margem de valor agregado (MVA) estipulada pelo sujeito ativo, que são pautas fiscais arbitradas e fixadas pelo fisco.

Por se tratar de médias estipuladas que abrangem situações altamente diferenciadas, as MVAs premiam a empresa que pratica margem de valor agregado superior à que é presumida, ficando esta sujeita a imposto cobrado por ST menor do que aquele que resultaria no regime normal de tributação. Ao revés, a empresa que obtém margem mais baixa de agregação de valor é punida por um imposto cobrado em valor superior no regime da ST *vis à vis* o que resultaria na tributação “normal”. Essas conseqüências são realçadas pelo fato de que o Supremo Tribunal Federal tem decidido que os valores pagos em decorrência de substituição tributária são definitivos. Dessa forma, nem o Fisco pode exigir a complementação de eventuais valores pagos a menos, nem o contribuinte tem o direito de exigir restituição de valores pagos a mais.

Inferese que, entre outros fatores, países com instituições sólidas não aplicam o regime da ST em imposto do tipo IVA também por não considerarem defensável arbitrar margens de valor agregado iguais para toda uma atividade econômica. Esse é um dos fatores relevantes para não adotar o regime nos países que aplicam imposto do tipo IVA, nos quais apenas se deixa o IVA funcionar sem interromper a cadeia normal de débitos e créditos.

A ST, ao romper a cadeia normal de débitos e crédito, pode provocar “cumulatividades” no imposto tipo IVA. Contribuinte substituído pode ter saldo credor sistemático de imposto, pois seus débitos por saídas tributadas podem (com freqüência) ser insuficientes para absorver os créditos por entradas. Por exemplo, créditos por entradas de energia elétrica, ativo imobilizado etc. podem ser superiores aos débitos próprios por saídas, em vista do imposto já ter sido cobrado em estágio anterior da circulação (ST progressiva) ou de que será cobrado em estágio posterior (ST regressiva).

Outra implicação do regime da ST para a tributação dual é que a sistemática dificulta, e talvez impeça, a explicitação da tributação dual na nota fiscal de venda ao consumidor, um dos atributos que apontamos como desejáveis para o conjunto da reforma da tributação dos bens e serviços no Brasil. Na modalidade mais usual de ST, em que a cobrança é deslocada para estágio anterior da circulação, não há destaque de imposto na nota fiscal de venda da operação destinada ao consumidor final, pois o imposto foi cobrado em operação anterior a este, o que impede a explicitação da carga tributária.



Outra dificuldade que o regime da ST traz para o modelo de tributação dual é a questão da extraterritorialidade fiscal, a necessidade dos estados terem que atuar em outras jurisdições para exercerem a sujeição ativa, circunstância que tem mais de uma implicação. Uma delas é que o sujeito ativo tem que fiscalizar fora de sua jurisdição, com as dificuldades operacionais decorrentes e o comprometimento do atributo da simplificação tributária. Outra, é que dificulta ou, até mesmo, impede uma maior liberdade na fixação das alíquotas internas por parte dos estados, pois o regime da ST exige que o substituto conheça as alíquotas praticadas em todas as jurisdições com as quais tem relações comerciais.

O regime da ST traz também uma implicação para a aplicação da “banda” de alíquotas. O candidato mais forte para a banda é o setor de combustíveis, que é submetido ao regime de ST. O contribuinte substituto tem que conhecer a alíquota praticada em cada um dos estados com os quais pratica operação interestadual de saída. Se a alíquota é uniforme em nível nacional, o IVA estadual pode ficar mais simples, apesar das outras desvantagens que apontamos para o regime da ST. No entanto, se o(s) estado(s) aplicarem a banda em produto ou serviço submetido o regime de ST, como provavelmente é o caso dos combustíveis, então fica relativamente comprometido o atributo da simplificação do IVA estadual nessas operações, em vista da não uniformidade de alíquota.

Convênios e protocolos entre os estados são firmados para permitir a aplicação extraterritorial da lei que institui a substituição em operações interestaduais. Quando a totalidade ou maioria dos estados é signatária dos respectivos convênios, as desvantagens da ST podem ser menores, pois é possível eleger como substituto tributário, por exemplo, a fábrica localizada em outro estado. Já, quando o regime é adotado por poucos estados, ou é adotado de forma unilateral, os problemas são agravados. Isso porque o estado que adota a ST sem que a exigência conste na norma dos demais estados – e, portanto, sem que possa exercer a sujeição ativa em outros estados – fica impedido de atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto submetido a ST a contribuinte localizado fora do respectivo estado. Em decorrência disso, esse estado que aplicou a ST unilateral tem que adotar procedimentos alternativos para cobrar o imposto sujeito a ST de produto advindo de outro estado.

Uma forma bastante usual tem sido antecipar a cobrança para a ocasião da entrada no território do estado, deslocando o elemento temporal da obrigação tributária para a ocasião da entrada, de modo que o “momento” da ocorrência do fato gerador passa a ser a entrada no território do estado, como se fosse uma operação de importação do exterior. A crítica que pode ser feita aqui reside no embaraço ao livre comércio interestadual, pois a fronteira interestadual assume característica de aduana, o que não é adequado para uma economia integrada e para o adequado funcionamento do imposto tipo IVA.

A cobrança antecipada na fronteira interestadual é uma modalidade de ST concomitante, em que o contribuinte responsável pela obrigação tributária do recolhimento da diferença de alíquota é o mesmo contribuinte que teria que recolher o imposto posteriormente, por ocasião da revenda. Conforme dissemos, na ST da operação “concomitante” é antecipado

o recolhimento do imposto da operação própria do contribuinte, apenas desta ou também quanto ao pagamento das operações subsequentes à própria.

Tem sido muito usual cobrar por ocasião da entrada de outro estado o imposto resultante da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, com motivação que reside também no fato de que muitos contribuintes que compram em outros estados são enquadrados em regimes de pagamento simplificado, com imposto incidente sobre o valor bruto de vendas. Dessa forma, é necessário cobrar desses contribuintes o imposto resultante da diferença entre a alíquota interna e interestadual, para que não dêem preferência às compras em outros estados em detrimento do mercado do próprio estado, sujeito a alíquota, em geral, maior do que a alíquota interestadual.

A cobrança da diferença de alíquota por ocasião da entrada de outro estado implica antecipar um dos elementos que integram a obrigação tributária, o momento da ocorrência do fato gerador. Ao invés do momento ser no estágio da revenda do produto na operação interna subsequente à da compra em outro estado, esse momento é deslocado para o da entrada do produto no território do estado de localização do contribuinte adquirente. Pode ou não ser atribuído a esse contribuinte também o recolhimento antecipado do imposto sobre a margem presumida do valor agregado da operação de revenda.

Muito embora não se trate de uma desvantagem que chegue a atrapalhar particularmente o funcionamento da tributação dual, a adoção da ST tende a fragilizar a relação fisco/contribuinte. Numa dimensão institucional, a fragilidade do fisco pode ser identificada na percepção do contribuinte sobre a dificuldade do controle fiscal por parte do sujeito ativo, na medida em que a ST é uma espécie de “confissão” da incapacidade do fisco de controlar as fraudes num universo de contribuintes com característica atomizada. Em países onde a presença do fisco é institucionalmente legitimada, a cobrança de um imposto plurifásico num só estágio com o objetivo de assegurar a arrecadação é interpretada como confissão de incompetência.

Apesar dos prejuízos que traz para o perfeito funcionamento de um modelo plurifásico de tributação como é o IVA, pode-se dizer que a manutenção do regime de ST não impede que se busque a harmonização dos IVAs. É possível obter dois IVAs harmonizados, ainda que não sejam dois IVAs “perfeitos”. Mesmo que haja indicação de que a prática da ST no Brasil veio para ficar, haveria a necessidade de reduzir as desvantagens da ST por meio de uma harmonização da sistemática. Por exemplo, adotando esse regime para os mesmos produtos ou atividades, simultaneamente, tanto no imposto da União quanto no imposto dos estados; fixando margem igual de valor agregado para os dois tributos e impedindo a adoção de ST unilateral no IVA estadual. Para isso, uma das etapas da transição da reforma poderia consistir na harmonização do regime da ST na tributação dual.

### ***3.4.3. Zona Franca de Manaus***

Este item não será aprofundado, mas é apontado como um dos aspectos que terão que ser enfrentados em uma reforma. O regime especial de ICMS nas operações destinadas à ZFM já é de destino, de modo que o estado do Amazonas não suporta crédito de ICMS que foi cobrado em outro estado, quando se trata de operação destinada a contribuinte da ZFM. Entretanto, o estado auferirá débito de ICMS por saídas para outros estados. Assim, nas compras feitas por contribuinte localizado na ZFM é aplicado o princípio de destino e nas vendas, o princípio de origem restrita.

Como a enorme proporção da receita de ICMS desse estado advém das operações interestaduais, é provável que qualquer reforma da tributação dos bens e serviços tenha que manter a exceção à regra, mediante a qual contribuintes da ZFM compram de outros estados com alíquota zero e vendem para outros estados com alíquota positiva. Nessas operações, portanto, não seria aplicado o modelo barquinho: nas vendas a contribuintes localizados na ZFM, a alíquota interna do IVA do estado de origem seria zerada, mas não seria acrescida à alíquota do IVA da União; quando o contribuinte da ZFM vendesse para outros estados a alíquota interna do IVA do Amazonas não seria zerada. Note-se que as demais 26 unidades federadas teriam que reconhecer crédito de imposto incidido no Amazonas, relativamente às operações oriundas da ZFM, mesmo sendo a regra geral a do princípio de destino na apropriação de receita.

O tamanho da alíquota interestadual de venda da ZFM para outros estados é questão a ser estudada, pois depende do volume de benefícios que se pretenda conceder à região, no contexto do conjunto das alterações a serem promovidas pela reforma, inclusive, de modo compatível com os demais mecanismos, tais como o novo sistema de partilhas e as políticas nacionais de desenvolvimento regional. A diretriz é que o tamanho da alíquota de venda do IVA estadual de contribuinte localizado na ZFM para contribuinte localizado em outros estados seja o mais próximo possível de zero, a depender dos demais instrumentos para incentivar a região.

#### **4. TRANSIÇÃO**

Já dissemos que o modelo ideal de tributação dual é o norteador da reforma. Entretanto, no Brasil, em vista das questões sedimentadas e do volume de problemas a enfrentar, a transição deverá representar um papel particularmente relevante, constituindo fator determinante para o próprio sucesso da reforma e da qualidade da tributação indireta. O quanto essa tributação poderá aproximar-se do modelo de referência e o quanto ele conseguirá desprender-se dos entraves do atual sistema são coisas que serão, em grande parte, determinadas pela qualidade do modelo de transição.

As etapas da transição e o tempo de cada uma é questão que depende do ritmo que se pretenda para obter os efeitos finais desejados. Dificilmente a implementação da tributação dual poderá ser feita em menos de cinco anos. Talvez, sejam necessários 10 anos para integralizar todos os efeitos. Esse período pode ser o tempo necessário para reduzir as

incertezas em relação aos impactos orçamentários e para que se consiga avançar no projeto de reforma, uma vez que não há previsão de que as restrições orçamentárias atuais possam diminuir nos próximos anos. Um crescimento econômico mais acelerado é fator que viabilizaria uma transição mais curta, pois reduziria os riscos de queda na arrecadação. Fatores que facilitam no aspecto temporal da reforma são comentados em seguida.

#### **4.1. Pertinência temporal para a reforma da tributação dos bens e serviços**

As condições para a implementação de um IVA dual são, hoje, bastante favoráveis. Ao contrário de outros países que não têm um IVA subnacional, o Brasil tem uma expertise acumulada com IVA nesse nível de governo que pode e deve ser decisiva para a implementação desse novo modelo de tributação. Da mesma forma, ao contrário, por exemplo, dos países da União Européia que têm IVAs “subnacionais” mas não um IVA central com abrangência “nacional” que possa abranger todo o espaço territorial do bloco econômico, no Brasil, o IVA federal cumprirá esse papel com a vantagem adicional de substituir outros impostos de pior qualidade.

Alguns fatores podem propiciar um ambiente mais favorável ao crescimento econômico e à eficácia do sistema:

- as três esferas de governo já enfrentaram um doloroso processo de ajuste fiscal;
- algumas importantes reformas que já foram adotadas, tais como a previdenciária, a administrativa e a financeira, que também contribuem para um cenário mais favorável ao enfrentamento de uma reforma tributária que vem sendo sistematicamente adiada;
- também as reformas parciais ocorridas na tributação dos bens e serviços nas décadas de 1990 e 2000 reduzem o elenco de problemas a serem enfrentados, podendo facilitar a implementação da tributação dual. Referimo-nos à reforma do ICMS por Lei Complementar e às reformas do PIS e Cofins, que buscaram torná-los menos cumulativos;
- o esvaziamento sistemático do IPI, resultado da prioridade dada pela União aos tributos não compartilhados, minimiza as dificuldades políticas para sua extinção, não desconhecendo que isso deve ser acompanhado de uma nova sistemática de partilha de rendas na Federação;
- as dificuldades cada vez maiores que os estados encontram para viabilizar junto à União mecanismos de compensação das perdas impostas pela “Lei Kandir” e o progressivo declínio das compensações constituem elemento adicional para as negociações. Caso essas compensações fossem elevadas, os estados poderiam considerar resolvida a questão da reforma, de modo semelhante ao que ocorreu com as prorrogações da DRU e da CPMF, que ao solucionarem parte dos

problemas de caixa da União, deixaram em segundo plano o tema de uma reforma que contemplasse a racionalidade da tributação de bens e serviços.

- outro fator favorável à implantação do modelo de reforma abrangente representado pelo IVA dual é o panorama de estabilidade da economia internacional, o qual, combinado com o ajuste fiscal, cria condições macroeconômicas favoráveis para empreender mudanças desse porte.

#### **4.2. Transição para os benefícios fiscais**

A grande dificuldade para equacionar a transição do sistema diz respeito à forma de honrar os benefícios concedidos por prazo certo e sob condição e ao equacionamento do estoque de benefícios concedidos no passado e que ainda estão em vigor, em que pese o reconhecimento de que a postergação da reforma do ICMS somente agrava o problema.

Inevitavelmente haverá necessidade de manter, por determinado período, os benefícios fiscais concedidos, sob condição e por prazo determinado, nos tributos extintos ou incorporados aos dois impostos criados.

No penoso e exaustivo processo de discussão do PEC nº 285/04, chegou-se próximo de um acordo para:

- reduzir um terço ao ano os benefícios fiscais concedidos por convênio celebrado entre os estados no âmbito do Confaz;
- estabelecer data de corte para a concessão de benefícios à revelia do Confaz (ver detalhes adiante);
- manter incentivos conforme ato concessório, estabelecendo prazos diferenciados para o seu fim, conforme a natureza dos mesmos: industrial, comercial, portuário etc.;
- benefícios concedidos e/ou autorizados entre a data de corte e a data de promulgação da reforma, com seus efeitos preservados apenas em relação a esse período; e
- reduzir os benefícios em 25% no penúltimo ano e em 50% no último ano de vigência;

Têm sido propostos prazos extremamente longos para a manutenção dos benefícios concedidos até a data de corte, de até 11 anos, no caso do PEC nº 285/04. Evidentemente, um prazo tão longo praticamente inviabiliza a efetiva entrada em vigor do nosso sistema.

Um aspecto relevante é que a maior parte da “munição” dos benefícios concedidos no ICMS advém da alíquota interestadual. Nesse sentido, é adequado que o prazo de transição para os benefícios já concedidos seja compatível com o prazo de transição para integralizar o

princípio de destino, ou que fique claro que prazo mais elástico para a manutenção dos benefícios poderá ser financiado pela alíquota interestadual. Em contrapartida, a adoção gradual do princípio de destino dá um fôlego para que os estados financiem o estoque dos benefícios já concedidos; ou seja, a redução gradual da alíquota interestadual permite contar por mais alguns anos com essa fonte de financiamento. Integralizado o princípio de destino, cada estado terá que contar com o IVA estadual das operações internas, com recursos de seu orçamento para honrar os benefícios do passado ainda remanescentes.

Nota-se aqui um paradoxo. Para restringir a guerra fiscal é oportuno um período de transição mais curto, mas para honrar os benefícios concedidos é preciso contar com a alíquota interestadual como fonte de financiamento. A eliminação do alimento da guerra – a alíquota interestadual – torna difícil honrar os benefícios já concedidos até o prazo final de suas respectivas vigências.

Não é recomendável um período muito longo para integralizar a adoção do princípio de destino. Do contrário, a munição para a guerra não acaba e diminuem as chances de cumprimento das novas normas do imposto estadual que se pretende seja harmonizado. O período recomendável para a transição deve girar em torno de cinco anos. À medida que, na transição, o sistema caminha na direção do princípio de destino, o estado concedente precisa dispor de recursos orçamentários para pagar o estoque de benefícios concedidos com prazo certo e sob condição, a menos que seja viabilizada outra fonte de financiamento.

No processo de discussão do PEC nº 285/04 é previsto o termo “convalidados” para os benefícios concedidos à revelia do Confaz, evitando até mesmo a expressão “mantido”, por ter sido considerada frágil para assegurar a convalidação dos benefícios passados. Na medida em que a referida convalidação traz a ilegalidade para dentro da nova Constituição, não há como negar que chancela os erros do passado, com a conseqüente desmoralização das instituições jurídicas do país. Todavia, não reconhecer ou convalidar o passado pode constituir-se num entrave intransponível para a aprovação da reforma, caso não sejam viabilizadas soluções alternativas que possam apontar uma saída legal para o impasse. Uma dessas alternativas pode residir na criação de um “fundo de desembarque”, para que os estados possam financiar, no todo ou em parte, o custo dos benefícios concedidos. O montante dos recursos poderia ser decrescente, até sua total extinção, num período de 10 anos, por exemplo, que é o prazo proposto para a “convalidação” das ilegalidades. Esse fundo teria a vantagem de explicitar o custo da guerra fiscal.

Do ponto de vista econômico, a restrição futura à guerra fiscal pode causar problemas para algumas empresas que atuam em atividade econômica que tenha empresa que ainda usufrui de benefício fiscal durante a transição, e, em decorrência, de cumprimento dos benefícios concedidos por prazo certo no passado. Esse não é um problema relacionado à tributação dual, mas sim à transição de qualquer reforma tributária que tenha como um de seus objetivos restringir uma guerra fiscal que tem como instrumento o imposto de competência estadual.

### 4.3. Transição para o princípio de destino

O princípio de destino integra o modelo de referência do cenário de reforma proposto e essa diretriz estará contida na CF. Acredita-se que um prazo de cinco anos de transição seria suficiente para integralizar o princípio de destino. Nesse caso, as alíquotas interestaduais do IVA estadual seriam reduzidas na proporção de 20% ao ano a partir do primeiro ano, ou de 25% ao ano, a partir do segundo ano. A redução da alíquota interestadual implica acréscimo dos mesmos pontos percentuais na alíquota do IVA federal.

Para poder contar com o modelo barquinho para proteger o IVA estadual com alíquota zerada nas vendas para outros estados é necessário adotar a tributação dual desde o início da reforma. Esse comentário é necessário pois poderia ser aventada a hipótese de ser adotada a tributação dual apenas depois da transição. Nesse caso, a redução gradual da alíquota interestadual do ICMS, caminhando na direção da alíquota zero, ficaria vulnerável por não poder contar com um IVA federal para proteger o IVA estadual contra as fraudes fiscais. Trata-se de um problema inerente a qualquer modelo com alíquota interestadual mais baixa do que a alíquota interna. Somente após a transição, com a adoção da tributação dual, o sistema contaria com a sistemática do barquinho para diminuir a vulnerabilidade nas operações interestaduais. Antes disso, o Sintegra teria de se constituir num instrumento para o cruzamento de informações, entre o que o contribuinte da UF de origem informa que vendeu e o que o contribuinte da UF de destino informa que comprou, de forma semelhante ao que ocorre na União Européia com o Vies (*Vat Information Exchange System*).

Durante a transição, deverá ser mantida a imunidade nas operações interestaduais com petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados e energia elétrica, exceto quando a operação for destinada a não contribuinte. Isso porque, para essas hipóteses, a sistemática atual de ICMS já aplica o princípio de destino. A mesma norma dirá também, provavelmente, que referidas imunidades não se aplicam às operações com gás natural e seus derivados.

Enquanto a alíquota interestadual do IVA dos estados ainda estiver caminhando na direção do princípio de destino, mas for positiva em até aproximadamente 3%, pode frustrar a expectativa e possibilidade de restringir a guerra fiscal, pois ainda haveria muita “munição” para o estado de origem financiar a guerra com o consumo acontecido em outros estados, reduzindo as chances de cumprimento do “regulamento único” do imposto. Entre outros fatores, este é um que recomenda a migração rapidamente na direção do princípio de destino, única arma realmente eficaz para se restringir a guerra fiscal. Estados produtores importantes, com balança comercial interestadual superavitária, estão antevendo prejuízos maiores com a guerra fiscal do que os ganhos obtidos com o princípio de origem restrito ou misto, na sistemática de ICMS vigente nas operações interestaduais.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A importância do período da transição não se restringe aos impactos que a reforma terá no orçamento dos governos federal e estaduais. A exploração simultânea da base do consumo pela União e pelos estados num modelo de IVA dual permitirá que se imprima uma racionalidade muito maior às formas como aquela exploração deverá ser feita. Por se tratar de dois impostos com competências distintas, mas que incidem sobre uma mesma base de cálculo, é de se esperar que propicie um nível de coordenação entre as diferentes esferas de governo tanto maior quanto menor for a desconfiança que vier a marcar as relações entre União e estados. Por si só, dois impostos harmonizados que tributam uma mesma base abrem espaço para um amplo espectro de possibilidades de ampliação da cooperação intergovernamental, muitas das quais já foram levantadas nos capítulos precedentes.

Ao contrário do sistema atual que estabelece competências concorrentes entre os diversos tributos, com a tributação dual, os estímulos criados pelo modelo correm em sentido inverso. Se, por um lado, a ampliação da participação da União na exploração da base do consumo, criou uma situação “de fato”, na qual os estados não têm mais que temer a perda do espaço de quase exclusividade que antes tinham, o que favorece o apoio à proposta de um IVA dual, por outro lado, essa disputa por uma base de tributação comum não deixou de imprimir suas marcas e de gerar um elevado grau de desconfiança dos estados em relação às reais intenções da União. Essa desconfiança tenderá a ser neutralizada à medida que se avançar no processo de discussão que envolve os preparativos para a implantação do novo modelo.

Tanto para a União quanto para os estados, a harmonização da tributação do consumo implicará o sacrifício de parcela da autonomia que cada um desses níveis detém, razão pela qual esse caminho não será empreendido, a menos que haja bons motivos para isso. A solução que parece ser a mais indicada estará na disposição de ambos pela produção conjunta de um modelo de cooperação no qual as decisões mais relevantes não sejam tomadas unilateralmente, o que apenas reforçaria a desconfiança e as resistências. Não é demais lembrar que a própria adoção do “barquinho”, aqui defendido como o modelo operacional de ajuste de fronteira que melhor atende às peculiaridades do país, pode ser descartada pelos estados pelas razões apontadas antes, dando lugar a um sistema reconhecidamente mais frágil que, no entanto, gera uma dependência menor das decisões tomadas no outro nível de governo. Nesse caso, a decisão do governo federal de implementar seu IVA antes dos estados não seria recomendada, uma vez que deixaria aos estados um espaço reduzido de definição sobre as características de seu próprio imposto, ao mesmo tempo em que manteria a desconfiança como pano de fundo das negociações. É claro que, ao lado da simultaneidade da implementação dos dois impostos, impõe-se a necessidade de criação de um canal institucional que coloque lado a lado União e estados para definirem juntos todo o conjunto dos aspectos operacionais que dependem dessas decisões, bem como as formas de cooperação que darão maior racionalidade à administração dos dois impostos.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Mário Alberto. **A harmonização fiscal dos impostos indiretos**. Curso de Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal. Brasília, DF: Esaf, 1998. Mimeografado.

ARAÚJO, Erika A. **A tributação do consumo pela sistemática do valor adicionado em contextos federativos**: problemas e possíveis alternativas para lidar com a questão. Dissertação (Mestrado) – Instituto de Economia, Unicamp, Campinas, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Revisão e atualização: Mizabel Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BARATTO, Gedalva. **Alternativas para tributar as operações e prestações interestaduais e para partilhar o produto da arrecadação**. Dissertação (Mestrado) – Departamento de Economia, UFPR, Curitiba, 2005. Mimeografado.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de emenda à Constituição nº 175, de 1995. Substitutivos do relator, deputado Mussa Demes. Brasília, DF, abr. 1999, out. 1999 e mar. 2000.

DIÁLOGO FISCAL INTERNACIONAL VAT. **El impuesto sobre el valor agregado: experiencias y problemática**. In: RELATÓRIO preparado para la Conferencia sobre el IVA, Roma, 15 y 16 de marzo de 2005. Disponível em: <www.itdweb.org>. Acesso em: jul. 2006.

FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS. Harmonização tributária. **Cadernos Fórum Fiscal**, Brasília, DF, n. 2-n. 3, dez. 2006a.

\_\_\_\_\_. Competição fiscal. **Cadernos Fórum Fiscal**, Brasília, DF, n. 2, dez. 2006b.

GONZALEZ, Darío. **Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes en America Latina**. Banco Interamericano de Desarrollo / Departamento de Integración y Programas Regionales / División de Integración, Comercio Y Asuntos Hemisféricos / Instituto Para la Integración de América Latina y el Caribe. Buenos Aires, 2006.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição tributária** – uma visão do instituto no ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS. [S.l.]: Juruá, 2004.

MCLURE Jr, Charles. **The tax assignment problem**: conceptual and administrative considerations in achieving subnational fiscal autonomy. Stanford, CA: Hoover Institution Press, 1998. Mimeografado.