



A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais

Ricardo Varsano

**Banco
Interamericano de
Desenvolvimento**

Instituições para o
Desenvolvimento
Divisão de Gestão
Fiscal e Municipal

**DOCUMENTO PARA
DISCUSSÃO**

IDB-DP-335

Fevereiro 2014

A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais

Ricardo Varsano



Banco Interamericano de Desenvolvimento

2014

<http://www.iadb.org>

As opiniões expressas nesta publicação são de responsabilidade dos autores e não refletem necessariamente a posição do Banco Interamericano de Desenvolvimento, de seu Conselho de Administração, ou dos países que eles representam.

O uso não autorizado para fins comerciais de documentos do Banco é proibido e pode ser punido no âmbito das políticas do Banco e/ou das leis aplicáveis.

Copyright © 2014 Banco Interamericano de Desenvolvimento. Todos os direitos reservados. Pode ser livremente reproduzido para fins não comerciais.

Contato: luizvi@iadb.org

Resumo*

O Brasil introduziu o imposto sobre o valor adicionado (IVA) em nível estadual em 1967, o ICM, rebatizado em 1988 de ICMS - numa época em que a base das poucos IVAs existentes não incluía a prestação de serviços. Foi então, e continuou a ser até os anos 1990 o único IVA subnacional no mundo. Atualmente, muitos analistas tributários consideram o ICMS um bom exemplo do que um IVA não deve ser. Várias de suas deficiências remontam ao tempo em que o ICM foi concebido, mas muitos outros foram adicionados ao longo do tempo na medida em que os governos estaduais concederam inúmeras isenções e, ao mesmo tempo, tentaram aumentar a receita por meio de medidas para facilitar a cobrança do imposto no curto prazo, mas que têm efeitos deletérios sobre a economia e, conseqüentemente, sobre a receita futura. As tentativas para melhorar a qualidade do ICM e do ICMS por meio de reformas, em sua maioria falharam. Este trabalho, depois de discutir a natureza, origem e a difusão do IVA pelo mundo, compara as características do ICMS com as de um IVA ideal, e com a de muitos dos IVAs atualmente em vigor no mundo, com especial atenção aos que financiam governos subnacionais. O objetivo é proporcionar base de informação para o debate sobre uma reforma global do ICMS, de preferência no âmbito da reforma geral da tributação do consumo e das relações federativas no Brasil. As seções finais discutem as reformas necessárias para aproximar as características do ICMS àquelas consideradas na literatura sobre o IVA como as melhores práticas, e sugerir um método para a realização do processo de reforma.

Códigos JEL: H25, H20, H21, H71

Palavras chave: Imposto sobre o valor adicionado, IVA, Tributação subnacional, Incentivos fiscais, Federalismo

* Este trabalho foi elaborado para o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), a pedido do economista **Luiz Villela (IFD/FMM)** e financiado com recursos da **Cooperação Técnica BR-T1184**. Essa Cooperação Técnica foi financiada pelo **Fundo de Fortalecimento da Capacidade Institucional (FFCI)**, com recursos provenientes de um aporte especial do **governo da República Popular da China**.

1. Introdução

O principal evento tributário da segunda metade do século XX foi a adoção do imposto sobre o valor adicionado (IVA) por um grande número de países. Atualmente mais de 150 países adotam o IVA e na maioria deles esse imposto é a principal fonte de receita dos governos. O único país economicamente importante que ainda não adotou o IVA é os Estados Unidos onde não há um imposto federal geral sobre o consumo e a maioria dos estados tem como fonte de receita um imposto sobre vendas a varejo. Não obstante a sua importância na economia mundial e a despeito de os estados brasileiros terem como principal fonte de receita própria o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), que foi concebido como um IVA e deturpado ao longo do tempo a tal ponto que hoje é difícil reconhecê-lo como tal, pouco se discute no Brasil a evolução do IVA ao longo dos 60 anos decorridos desde que sua primeira versão foi introduzida na França.

Este trabalho tem por objetivo oferecer subsídios para um debate abrangente sobre as características do ICMS e, tangencialmente, do restante da tributação do consumo no Brasil. É um debate devido há 45 anos, ou seja, desde a entrada em vigor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM), que foi criado à semelhança do imposto original francês, cuja base não incluía os serviços.¹ Durante todo esse tempo, as tentativas de reforma do ICMS foram sempre patrocinadas pelo governo federal, com pouca ou nenhuma participação dos governos estaduais. Estes, apesar de serem os principais interessados, têm se limitado a conceder isenções e incentivos fiscais no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) ou à revelia deste e a tomar medidas facilitadoras da arrecadação imediata, sem atentar para as consequências econômicas desses atos — e seus efeitos sobre a arrecadação futura — nem para a experiência internacional com impostos semelhantes. A exceção foi a Lei Kandir,² cujo processo de elaboração contou com ampla participação dos estados. O resultado foi significativa melhoria das características do ICMS, parcialmente não materializada em virtude de reversão ou sucessivas postergações da vigência das mudanças introduzidas.³

Este texto não tem a pretensão de ser um tratado sobre o IVA ou o ICMS, no sentido de que tente exaurir cada um dos temas tratados. Ele pretende ser uma resenha abrangente de tópicos que são importantes para repensar o ICMS, bem como os quase-IVAs federais (Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e a para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)). A intenção é arrolar os muitos temas relevantes e discuti-los superficialmente na expectativa de que haja leitores interessados em pesquisar mais a fundo cada tópico aqui

¹ A *taxe sur la valeur ajoutée* foi criada em 1954. Ela sucedeu a *taxe a la production*, que desde 1948 já era cobrada pelo método do valor adicionado. Os impostos de 1948 e 1954 serviram de modelo para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o ICM. Isto não significa, no entanto, que os impostos brasileiros sejam cópias exatas dos impostos franceses.

² Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

³ Ver a respeito, R. Varsano, “Fazendo e Desfazendo a Lei Kandir”, Texto para Debate, # IDB-DP-304, Banco Interamericano de Desenvolvimento, agosto de 2013.

abordado e medir sua importância e os seus efeitos, o que, como se argumenta na seção final, é essencial para viabilizar a reforma. Sempre que possível, o texto refere o leitor para fontes onde análises mais aprofundadas dos tópicos são apresentadas.

A próxima seção discute o conceito de valor adicionado e as diversas formas de tributação do valor adicionado (TVA). A TVA abrange diferentes formas de tributação, todas elas, em rigor, impostos sobre o valor adicionado. Contudo, nas últimas décadas, o termo IVA tem sido reservado nas literaturas econômica e jurídica para se referir exclusivamente a um imposto de consumo como o existente na União Europeia (UE) e suas variações, inclusive o ICMS. A seção 3 discute a origem do IVA e sua propagação. A seção 4 apresenta as características gerais do IVA teórico, e resenha as características dos IVAs existentes na prática, confrontando-as com as do ICMS. A seção 5 discute os IVAs de algumas federações que utilizam esse imposto para financiar as atividades de governos subnacionais, como é o caso do Brasil, bem como o da EU que, no que concerne ao IVA, é semelhante a uma federação.

A seção 6 discute as reformas necessárias para aproximar o ICMS das melhores práticas internacionais. Após sumariar as principais deficiências do ICMS, propõe reformas — só do ICMS e as que envolvem também os impostos federais sobre bens e serviços e o Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) — necessárias para aproximar as características do ICMS das de um “IVA moderno”.⁴ A seção final discute o processo da reforma. Ela resenha brevemente as tentativas de reforma abrangente da tributação brasileira nos 50 anos seguintes à reforma da década de 60, propõe um processo para a realização de uma reforma abrangente e encerra o trabalho discutindo algumas questões fundamentais para a reforma da tributação e da discriminação de rendas na federação brasileira.

2. O Conceito de Valor Adicionado e Sua Tributação

Breve revisão do conceito de valor adicionado no sistema de contas nacionais

Por definição, valor adicionado bruto é a diferença entre o valor da produção de uma unidade produtiva e o do seu consumo intermediário. O valor do consumo intermediário consiste no valor dos bens e serviços consumidos como elementos de um processo de produção, excluindo os ativos fixos mas incluídos os bens e serviços consumidos em atividades ancilares — como, por exemplo, compra, venda, armazenamento, contabilidade, manutenção e marketing —, ou seja, o que na literatura sobre o ICMS convencionou-se chamar de bens de uso e consumo. Caso se subtraia do valor da produção também o valor do consumo de capital fixo, que é o declínio no valor do estoque de ativos fixos durante o período de produção devido à deterioração física, obsolescência ou dano acidental, obtém-se o conceito de valor adicionado líquido.⁵ Ao longo

⁴ “IVA moderno” é um termo cunhado por um livro publicado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) que a literatura econômica recente tem usado como sinônimo de um IVA simples, de base ampla, boas características econômicas e alto poder de arrecadar. Ver L. Ebrill et al., *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001.

⁵ Sobre o sistema de contas nacionais ver European Commission, International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations, and World Bank, *System of National Accounts 2008*,

deste trabalho, salvo menção em contrário, a expressão “valor adicionado” (VA) significa valor adicionado bruto.

O VA pode ser definido para uma unidade produtiva, um setor ou para a economia como um todo. Se ao VA da economia se somam os impostos sobre produtos líquidos de subsídios a produtos chega-se ao conceito básico dos sistemas de contas nacionais que é o produto interno bruto (PIB).

O sistema de contas nacionais baseia-se em duas identidades econômicas fundamentais:

- 1) A oferta total de bens e serviços da economia, que inclui os bens e serviços importados, é igual ao uso total de bens, incluído entre os usos a exportação; e
- 2) A renda gerada na produção é igual à renda recebida por agentes econômicos, inclusive governo e agentes no exterior.

A primeira identidade significa que

(1) $\text{produção} + \text{importação} + \text{impostos sobre produtos} - \text{subsídios a produtos} \equiv \text{consumo intermediário} + \text{consumo final} + \text{formação bruta de capital} + \text{exportação}$,

e a segunda que

(2) $\text{produção} - \text{consumo intermediário} \equiv \text{remuneração dos empregados} + \text{excedente operacional bruto} + \text{impostos sobre a produção e importação} - \text{subsídios à produção e importação}$.

Rearranjando as identidades (1) e (2) e considerando o conceito de VA tem-se

(3) $\text{VA} \equiv \text{consumo final} + \text{formação bruta de capital} + \text{exportação} - \text{importação} - \text{impostos sobre produtos líquidos de subsídios a produtos} \equiv \text{remuneração dos empregados} + \text{excedente operacional bruto} + \text{demais impostos sobre a produção e importação líquidos de demais subsídios à produção e importação}$.

Impostos sobre produtos são impostos específicos ou ad valorem cobrados por unidade de produto ou serviço. O conceito de impostos sobre a produção inclui, além dos impostos sobre produtos, os demais impostos sobre a produção, como as contribuições sobre a folha de salários e os impostos sobre a propriedade territorial e predial usada na produção, mas não inclui o imposto de renda das empresas. Distinção semelhante é feita em relação aos subsídios. Nas identidades (3), VA está medido a preços básicos e, portanto seu valor inclui os demais impostos sobre a produção mas não os impostos sobre produtos.⁶

New York, 2009. Ver também United Nations, Department of Economic and Social Affairs, Statistics Division, “National Accounts: A Practical Introduction”, Studies in Methods Series F, No.85, United Nations, New York, 2003.

⁶ Não foi incluído na identidade (2) o conceito de rendimento misto bruto. Ele é usado nas contas nacionais para tratar os casos em que não é possível medir separadamente a remuneração dos empregados do excedente operacional bruto. Como o objetivo aqui não é medir os agregados das contas nacionais, o conceito é dispensável.

As diversas formas de tributar o valor adicionado

Tipos de TVA

Existem três diferentes tipos de TVA: tipo produto bruto, tipo renda líquida e tipo consumo. Do ponto de vista da economia como um todo, as bases desses tributos são agregados macroeconômicos.

A base do imposto tipo produto bruto (TVAP) é o PIB, obtido a partir das identidades (3) somando-se a cada termo os impostos sobre produtos líquidos dos subsídios a produtos, ou seja:

$$(4) \quad \text{TVAP} = \text{VA} + \text{impostos sobre produtos líquidos de subsídios a produtos} = \text{PIB} \equiv \text{consumo final} + \text{formação bruta de capital} + \text{exportação} - \text{importação} \equiv \text{remuneração dos empregados} + \text{excedente operacional bruto} + \text{impostos sobre a produção e importação líquidos de subsídios à produção e importação}.$$

A renda interna líquida (RIL) ou produto interno líquido é a base do imposto tipo renda líquida (TVAR). RIL é igual ao PIB menos o consumo de capital fixo.

$$(5) \quad \text{TVAR} = \text{VA} + \text{impostos sobre produtos líquidos de subsídios a produtos} - \text{consumo de capital fixo} = \text{RIL} \equiv \text{consumo final} + \text{formação líquida de capital} + \text{exportação} - \text{importação} \equiv \text{remuneração dos empregados} + \text{excedente operacional líquido} + \text{impostos sobre a produção e importação líquidos de subsídios à produção e importação}.$$

A base do imposto tipo consumo (TVAC) é o consumo final (C). Partindo das identidades (3) tem-se:

$$(6) \quad \text{TVAC} = \text{VA} + \text{impostos sobre produtos líquidos de subsídios a produtos} - \text{formação bruta de capital} - \text{exportação} + \text{importação} \equiv C.^7$$

Métodos de cobrança

A TVA pode ser implementada mediante três métodos alternativos de cobrança do imposto: adição, subtração e crédito fiscal. Os dois primeiros métodos baseiam-se na contabilidade dos contribuintes e o terceiro na emissão de notas fiscais.⁸

O método de adição usa a ótica da renda para tributar o valor adicionado, ou seja, o terceiro termo das identidades acima. A alíquota do imposto é aplicada à remuneração dos empregados e ao excedente operacional. Não é adequado para o imposto tipo consumo e, na verdade, se assemelha a um imposto de renda e não à tributação de bens e serviços. No nível nacional, é usado apenas em Israel exclusivamente para tributação do setor financeiro. No nível estadual era usado em Michigan, nos Estados Unidos, até 2007 quando foi extinto.

⁷ O último termo da identidade não foi considerado por carecer de significado econômico.

⁸ Por esse motivo, na literatura econômica em língua inglesa, os dois primeiros são também conhecidos como account-based methods e o último como invoice-based method.

Tanto o método de subtração como o de crédito fiscal estão associados à definição de VA. No método de subtração uma alíquota é aplicada ao VA da empresa. No método de crédito fiscal a alíquota é aplicada às vendas de produtos e serviços e o contribuinte pode deduzir dos débitos de imposto sobre suas vendas o imposto cobrado sobre suas compras para consumo intermediário. Se existe uma única alíquota e ela é a mesma nos dois métodos, os impostos calculados pelos dois métodos têm valores idênticos. Há, porém, uma diferença importante: o que se tributa no método de subtração é o valor adicionado pela empresa; no método de crédito fiscal, o que se tributa é o valor adicionado ao produto ou serviço até o momento do imposto.

Um exemplo fictício simples ajuda a entender esse ponto. Imagine-se um produto que é produzido em três estágios de produção pelas empresas E1, E2 e E3. E1 não tem consumo intermediário; logo, seu valor adicionado VA1 é igual ao valor da venda V1. E2 compra o produto de E1, adiciona VA2 e vende o produto para E3 por $V2 = V1 + VA2 = VA1 + VA2$. A empresa E3 adquire o produto de E2, adiciona VA3 e vende ao consumidor final por $V3 = V2 + VA3 = VA1 + VA2 + VA3$. Se o governo impõe TVA pelo método de subtração com alíquotas a1, a2 e a3 sobre VA1, VA2 e VA3, respectivamente, o montante arrecadado será:

$$(7) \quad TVA_{\text{subt}} = a1xVA1 + a2xVA2 + a3xVA3.$$

Se o imposto for exigido pelo método de crédito fiscal com alíquotas a1, a2 e a3 sobre V1, V2 e V3, o montante arrecadado será:

$$(8) \quad TVA_{\text{cred}} = a1xV1 + (a2xV2 - a1xV1) + (a3xV3 - a2xV2) = a3xV3.$$

Portanto, no método de crédito fiscal, só a alíquota aplicada à venda ao consumidor final ou, de forma mais geral, a não contribuintes do imposto importa para determinar a arrecadação. Se $a1 = a2 = a3 = a$,

$$(9) \quad TVA_{\text{subt}} = TVA_{\text{cred}} = a(VA1+VA2+VA3) = axV3.$$

Como se constata no exemplo fictício anterior, o método de subtração é adequado somente para implementar um imposto sobre a produção, exceto se a alíquota é uniforme, ou seja, se todos os setores de atividade são tributados com a mesma alíquota. Caso se tentasse implementar um imposto de consumo, o valor do imposto sobre um dado produto iria depender de que empresas estão envolvidas em seu processo produtivo. Da mesma forma, salvo quando a alíquota é uniforme, o método de crédito fiscal é apropriado para implementar apenas a tributação do consumo, pois só a alíquota aplicada à última venda define o valor do imposto a pagar, não sendo possível, portanto, tributar os diversos setores de atividade com alíquotas diferentes.

Princípios de ajustamento de fronteira

Na economia fechada, a produção total do país é necessariamente igual ao uso de bens e serviços no país. Na economia aberta, as importações também estão disponíveis para uso no país e, por outro lado, uma parte da produção não está disponível posto que é exportada. Por isso é necessário usar ajustamento de fronteira para definir se a TVA implementará um imposto sobre a produção ou sobre o consumo (ou o uso dos bens e serviços).

Há dois princípios de ajustamento de fronteira. De acordo com o princípio de destino, tributam-se todos os bens e serviços destinados ao país, ou seja, os produzidos no país que são usados no

país e os importados. De acordo com o princípio de origem, tributam-se todos os bens e serviços que se originam no país, ou seja, todos os bens produzidos no país sejam eles usados no país ou exportados. Em outras palavras, o princípio de destino implementa a tributação do consumo; o de origem, a tributação da produção.

Há, portanto, claras associações entre o método de subtração e o princípio de origem e entre o método de crédito fiscal e o princípio de destino. Exceto quando a alíquota é uniforme, associar o método de subtração ao princípio de destino ou o de crédito fiscal ao princípio de origem fatalmente cria distorções que reduzem a eficiência econômica do país. Implementar a TVA tributando tanto as importações como as exportações é equivalente a criar um imposto de consumo mais um imposto de exportação, o que prejudica a balança comercial do país. Não tributar tanto importações como exportações cria um viés pró-comércio internacional uma vez que produtores nacionais, por serem tributados nas vendas internas, estarão em desvantagem em relação a produtores estrangeiros no mercado doméstico mas não no mercado externo.

Impostos que utilizam o método de subtração

Como se verá adiante, quase todos os países que utilizam a TVA tributam de acordo com o método de crédito fiscal e o princípio de destino. Há, porém, alguns impostos cobrados pelo método de subtração. Na Itália existe o Imposto Regional sobre as Atividades Produtivas (IRAP). Ele é cobrado com alíquota de 4,25%, sua base é o VA líquido e o princípio de origem é adotado. O IRAP é arrecadado pela administração tributária do governo central mas, como o nome informa, ele é um imposto regional. Cabe aos governos regionais auditar os contribuintes que são as empresas, os prestadores de serviços autônomos, as entidades sem fins lucrativos e, as administrações públicas. Os governos regionais podem aumentar a alíquota do IRAP até um ponto percentual e podem adotar alíquotas setorialmente diferenciadas. Por ser um imposto de produção, equivalente portanto a um imposto sobre a remuneração dos fatores de produção, os tratados internacionais para evitar a bitributação da renda admitem, em geral, o crédito contra o imposto de renda devido em outros países da parcela do IRAP pago atribuível aos rendimentos do capital.⁹

Imposto de mesma natureza que o IRAP existe na Hungria. Trata-se do Imposto Local sobre Empresas, cobrado com alíquota definida pelo município de, no máximo, 2%.¹⁰ No Canadá, esse tipo de imposto foi proposto mas não adotado.¹¹

No Brasil, o método de subtração é utilizado na cobrança do PIS/PASEP e da COFINS. Essas contribuições eram originalmente cumulativas. Em 2002 o PIS/PASEP foi reformado, sendo adotada para certos setores a TVA com método de subtração. O mesmo ocorreu com a COFINS

⁹ Vieri Ceriani, "IRAP – What is it?", apresentação feita no seminário "Subtraction VAT: Suitable for Local and Regional Governments?" realizado no Departamento de Finanças Públicas do Fundo Monetário internacional em 31 de outubro de 2005.

¹⁰ Richard M. Bird, "A New Look at Local business Taxes", *Tax Notes International*, May 19, 2003, pp. 695-711.

¹¹ Richard M. Bird e Jack M. Mintz, "Tax Assignment in Canada: A Modest Proposal," in Harvey Lazar, ed., *Canada: The State and the Federation 1999/2000. Toward a Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*, Kingston: Institute of Intergovernmental Relations, 2000, pp. 263-292.

um ano após.¹² Criaram-se, assim, dois estranhos tributos que taxam alguns setores com a TVA e outros com tributação cumulativa. As alíquotas normais do PIS/PASEP são 1,65% nos setores com tributação não cumulativa e 0,65% nos demais e a contribuição arrecada aproximadamente 1,0% do PIB. As alíquotas normais da COFINS são 7,6% nos setores com tributação não cumulativa e 3% nos demais. A arrecadação do COFINS tem permanecido nos últimos anos entre 3,5 e 4,0% do PIB.¹³

Evidentemente, como os setores com tributação cumulativa compram dos e vendem para os setores com tributação não cumulativa e vice-versa, há cumulatividade em todos os setores, o que explica o desempenho relativamente bom da arrecadação. Além disso, o tratamento do comércio exterior é equivocado. Até maio de 2004 nem as importações nem as exportações eram tributadas. A partir daí, passou-se a tributar as importações, ou seja, adotou-se o método de subtração, apropriado para implementar um imposto de produção, e o princípio de destino, adequado para criar um imposto de consumo.¹⁴ De um lado, isso promove distorções e, de outro, o imposto não é visto como incidindo sobre os rendimentos dos fatores de produção e, logo, não é creditável contra o imposto de renda devido em outros países, o que tende a inibir o investimento direto estrangeiro no país.

O IVA

Em rigor, qualquer tributo que implemente a TVA é um imposto sobre o valor adicionado. Contudo, nas últimas décadas, tanto a literatura econômica como a linguagem jurídica europeia têm reservado o nome IVA para os impostos sobre consumo ou, caso haja tributação também de bens de capital, sobre o uso de bens e serviços.

L. Ebrill et al. (2001) define o IVA como “um imposto de base ampla incidente sobre vendas de mercadorias até, e incluindo, pelo menos, o estágio de fabricação, com a sistemática compensação de imposto cobrado sobre mercadorias adquiridas como insumos — exceto, talvez, sobre bens de capital — contra o que é devido nas vendas”.¹⁵ Está é uma definição bastante abrangente que contempla tanto o método de crédito fiscal como o de subtração, mas não o de adição, impostos tipo consumo, renda líquida e produto bruto e que silencia quanto à inclusão de serviços na base do imposto.

Tait (2005) apresenta uma definição bem mais restrita: “o imposto sobre o valor adicionado (IVA) é um imposto geral de vendas sobre todos os bens e serviços. Ele é cobrado das empresas em cada fase do processo de produção e distribuição e é aplicado sobre o preço de venda de bens e serviços pelo contribuinte líquido do custo de todas as compras de outras empresas, incluindo imposto sobre o valor adicionado anterior pago nessas compras. A soma de todos esses

¹² Para o PIS/PASEP, Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Para a COFINS, Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

¹³ Receita Federal do Brasil, “Carga Tributária no Brasil 2011 – Análise por Tributos e Bases de Incidência”, Novembro 2012.

¹⁴ Medida Provisória nº 164, de 29 de Janeiro de 2004, convertida na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

¹⁵ Op.cit., p.2 (tradução do autor).

pagamentos de IVA é equivalente a um imposto sobre o consumo final das famílias.”¹⁶ De acordo com essa definição, o imposto tipo produto bruto, por tributar além do consumo, os bens de capital, e o ICMS e impostos semelhantes, por não incluir serviços na base, não são IVAs.

A versão 2008 do sistema de contas nacionais das Nações Unidas define IVA como “um imposto sobre bens e serviços arrecadado em estágios pelas empresas mas, em última análise, cobrado integralmente dos consumidores finais. ... Os produtores gravam os bens e serviços que vendem com determinada alíquota. O IVA é destacado nas notas fiscais dos vendedores de forma que os compradores possam saber o valor que pagaram. No entanto, os produtores não pagam ao governo o valor do IVA que consta na nota fiscal porque eles usualmente podem deduzir desse montante o IVA que eles pagaram sobre os bens e serviços que adquiriram para seu consumo intermediário, revenda ou formação bruta de capital fixo.”¹⁷ Essa definição é ainda mais restritiva pois só considera como IVA o imposto tipo consumo, cobrado pelo método de crédito fiscal e que grava bens e serviços.

Essa é também a definição implicitamente aceita pela Corte de Justiça Europeia. Uma polêmica envolvendo o IRAP teve início em 2001 quando um banco italiano, *Banca Popolare di Cremona*, solicitou ao Departamento de Receita de Cremona restituição do IRAP pago em 1998 e 1999 sob a alegação que o IRAP contrariava o artigo 33 da Sexta Diretiva do Conselho das Comunidades Europeias que era à época o documento básico do IVA europeu. De acordo com o artigo 33, os países não podem impor qualquer outro tributo sobre o volume de negócios (*turnover tax*) além do IVA. O banco alegava que o IRAP era, em essência, um IVA. A restituição foi negada e o banco apelou para a Comissão Tributária Provincial de Cremona que, em outubro de 2003 solicitou à Corte de Justiça Europeia esclarecer se o IRAP infringia o artigo 33. A despeito da opinião emitida pelo Advogado Geral da Comissão Europeia de que o IRAP tinha características semelhantes ao IVA e, portanto, contrariava o artigo 33, a Corte de Justiça Europeia decidiu em sentença de outubro de 2006 que o IRAP não é semelhante ao IVA porque não é proporcional ao preço dos bens e serviços e não está estruturado de forma tal que seja suportado pelo consumidor final.

Assim sendo, dependendo da definição que se adote, o ICMS é considerado na literatura internacional como um IVA ou não. Em geral ele é considerado um IVA extremamente deficiente. O IPI, ainda que implemente a TVA, tem sua base restrita ao setor industrial e se assemelha à *taxe a la production*, criada na França em 1948 e que antecedeu a *taxe sur la valeur ajoutée* de 1954. Somente se adotada a definição mais abrangente, ele seria considerado um IVA. A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS estão no mesmo caso.

¹⁶ A. Tait, “Value-added tax, national”, atualizado por R. Ebel e T. M. Lee, em J. J. Cordes, R. D. Ebel, and J. G. Gravelle (eds.), *Encyclopedia of Taxation and Tax Policy*, Second Edition, Urban institute Press, 2005.

¹⁷ European Commission, International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations, and World Bank, op.cit., pp. 102 e 146 (tradução do autor).

3. A Origem e a Propagação do IVA

A primeira menção a um imposto não cumulativo sobre o movimento econômico aparece no folheto “Um Imposto sobre Vendas Refinado”, escrito por Carl Friedrich von Siemens em 1919 que atribui a concepção do imposto a seu irmão, Wilhelm von Siemens, falecido naquele ano.¹⁸ Preocupado com as distorções criadas pelos impostos cumulativos sobre vendas, Wilhelm von Siemens havia proposto uma versão aprimorada desse imposto sobre vendas, que introduzia o crédito do imposto pago sobre insumos, eliminando a cascata tributária.

Somente em 1948 a proposta de Siemens foi posta em prática. O imposto francês sobre a produção, que era um imposto seletivo sobre produtos industrializados, foi reformado, passando a permitir crédito pelo imposto pago sobre os insumos utilizados diretamente na produção. Em 1954, após nova reforma, o imposto foi rebatizado, recebendo o nome de IVA. Esse primeiro IVA, concebido por Maurice Lauré e introduzido quando ele era o Diretor Geral de Impostos,¹⁹ era bem mais geral que o imposto sobre a produção. Contudo, era cobrado somente de grandes contribuintes e não incluía o setor serviços sobre o qual incidia um imposto a parte sobre as prestações de serviços. A alíquota do IVA era 16,85%, havendo uma alíquota reduzida, de 7,5%, sobre certos produtos. Os contribuintes podiam creditar, além do imposto sobre os insumos usados diretamente na produção, o imposto incidente sobre os bens de capital e sobre as despesas gerais. A alíquota do imposto sobre as prestações de serviços era de 5,8% sem direito a qualquer crédito.

Na primeira metade da década de 1960, três países adotaram IVAs: Costa do Marfim em 1960, Senegal em 1961 e Brasil (o IPI) em 1964. Todos esses IVAs tinham base restrita ao setor industrial e eram do tipo produto bruto. Somente a partir de 1967, com a criação do ICMS no Brasil e do IVA dinamarquês, começa realmente a propagação desse tipo de imposto (Tabela 1). O IVA da Dinamarca foi o primeiro IVA com as características básicas de um IVA moderno: base abrangente, tipo consumo e princípio de destino aplicado ao comércio exterior.

Como mencionado anteriormente, a motivação para a concepção do IVA por Siemens e uma das motivações para sua introdução na França foi evitar as distorções introduzidas pelos impostos cumulativos sobre o movimento econômico. Esse foi também um dos principais motivos porque a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, da Fundação Getúlio Vargas, escolheu o IVA para substituir o imposto de consumo pelo IPI, no nível federal, e o imposto sobre vendas e consignações (IVC) pelo ICM, no nível estadual. Com a tributação em cascata, a carga incidente sobre cada produto depende de como ele é produzido. Assim, mesmo que a alíquota legal seja única para todos os produtos, eles serão gravados por alíquotas efetivas diferentes que serão maiores na medida em que o processo produtivo envolva mais estágios de produção ou mais empresas. Assim, diferentes produtos sofrerão diferentes cargas tributárias e um mesmo produto

¹⁸ C. F. von Siemens, “Veredelte Umsatzsteuer”, Siemensstadt, 1919, citado em R.A. Musgrave, “Schumpeter’s crisis at the tax State: an essay in fiscal sociology”, *Evolutionary Economics* 2, 1992, pp. 89-113, at fn.9. Ver também C. K. Sullivan, *The Tax on Value Added*, Columbia University Press, 1965.

¹⁹ M. Lauré, *La Taxe sur la Valeur Ajoutée*, Librairie du Recueil Sirey, Paris, 1953, contem as ideias básicas sobre o imposto criado. Lauré é considerado “o pai do IVA” (conforme L. Ebrill et al., op.cit., p. 4).

pode ter diferentes cargas tributárias dependendo de como é produzido. Uma consequência é o estímulo à integração vertical da produção, o que, ainda que seja ineficiente, reduz a carga tributária e, sob a ótica privada, a redução de imposto pode mais que compensar o maior custo devido à ineficiência.²⁰

Outra preocupação que motivou a introdução do IVA na França foi a referente ao efeito do tributo sobre o balanço de pagamentos. Na presença de um imposto em cascata, os produtos nacionais competem em condições desvantajosas em relação a produtos de países sem tributação em cascata tanto no mercado doméstico como no internacional. No mercado doméstico, ainda que o imposto incida sobre as importações, estas são menos tributadas que os produtos nacionais, pois não sofreram anteriormente a tributação em cascata que onera os produtos nacionais. Em relação às exportações, ainda que a operação de exportação seja isenta, o produto exportado sofreu ônus anterior cujo valor é impossível precisar. Logo, ainda que haja a restituição de um valor estimado do imposto que incidiu anteriormente sobre o produto e sobre seus insumos, a restituição pode ser subestimada e/ou sujeita à acusação de subsídio não permitido pelo Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT).

Ao interesse da França em melhorar seu balanço de pagamentos, somou-se o interesse da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA), estabelecida em 1952 e que foi a precursora da UE, em definir a forma como os diferentes impostos sobre o movimento econômico de seus membros deveriam ser aplicados.²¹ Em 1953, a CECA criou uma comissão, presidida por Jan Tinbergen, para estudar os efeitos econômicos sobre a operação do mercado comum da adoção do princípio de destino ou, alternativamente, do princípio de origem no comércio entre seus membros. O relatório dessa comissão, conhecido como o Relatório Tinbergen,²² teve forte influência na decisão da Comunidade Econômica Europeia (CEE), que sucedeu a CECA,²³ de exigir que seus membros adotassem o IVA.

O Relatório Tinbergen considerou tanto impostos gerais, incidentes com alíquota uniforme sobre todos os produtos, como impostos seletivos sobre certos produtos. Suas principais conclusões foram as seguintes: a) Para impostos seletivos aplicados somente a poucos setores ou que se aplicam a muitos setores com cargas muito diferenciadas o princípio de destino deve ser adotado. A adoção do princípio de origem somente para o carvão e o aço resultaria em distorções que prejudicariam a alocação racional dos recursos produtivos; b) Para um imposto geral, tanto faz adotar o princípio de origem como o de destino desde que o mesmo princípio seja aplicado a

²⁰ Sob a ótica social, o imposto em si não impõe custo sendo apenas o instrumento que transfere poder de compra do setor privado para o público. O que cria o custo social é a mudança no comportamento do agente econômico por ele induzida, caso essa mudança implique sair de uma posição eficiente (ou menos ineficiente) para uma ineficiente (ou mais ineficiente).

²¹ Os membros da CECA eram Alemanha, Bélgica, França, Holanda, Itália, e Luxemburgo. A CECA foi estabelecida pelo Tratado de Paris, de 18 de abril de 1951, que entrou em vigor em 23 de Julho de 1952.

²² European Coal and Steel Community, High Authority, “Report on the Problems Raised by Different Turnover Tax Systems Applied within Common Markets”, European Coal and Steel Community, março de 1953.

²³ A CEE foi criada pelo Tratado de Roma, de 25 de Março de 1957, e substituiu a CECA a partir de 1 de janeiro de 1958.

todos os setores; e c) Para o caso específico da CECA convém adotar uma versão modificada do princípio de destino, qual seja, tributar as importações com a alíquota legal do imposto e desonerar as exportações somente do imposto incidente sobre a operação de exportação.²⁴

As recomendações do Relatório Tinbergen refletiam uma preocupação com a estabilidade política da recém-criada CECA. Na verdade, as propostas da comissão não diferiam significativamente da prática de então e o relatório notava que mudanças no tratamento do setor externo podiam ter consequências temporárias capazes de desestabilizar a Comunidade por serem favoráveis a alguns membros e desfavoráveis para outros. Além disso, a dificuldade de estimar com razoável precisão as necessárias restituições de imposto poderia gerar acusações de subsídio às exportações, criando atritos entre os países membros. O IVA, introduzido na França um ano depois da publicação do relatório Tinbergen,²⁵ permitiu adotar integralmente o princípio de destino sem criar esses problemas, o que propiciou exoneração total das exportações e resultou em acentuada melhora do balanço de pagamentos do país.

Isto não quer dizer que as preocupações políticas estiveram ausentes na criação do IVA francês. Ao contrário, as preocupações políticas, bem como as com a capacidade de geração da receita necessária e a capacidade da administração tributária para aplicar eficazmente o tributo, foram fatores essenciais para a escolha do IVA, haja vista que o imposto sobre vendas a varejo (IVV), como o então já existente no nível estadual nos Estados Unidos, é em tese mais simples do que o IVA, capaz de evitar a cascata e de por em prática correta e automaticamente o princípio de destino.²⁶ No entanto, não há até hoje um imposto de vendas a varejo com alíquota de 16% como seria a necessária na França. O motivo é a dificuldade da administração tributária para controlar um grande número de pequenos contribuintes. A evasão tenderia a ser muito grande com alíquota dessa ordem de grandeza, comprometendo a receita.

Em relação à preocupação política, a questão era a aceitação do imposto tanto pelo setor produtivo como pelos consumidores. Como o IVA é muito parecido com o imposto cumulativo sobre o movimento econômico então existente e supostamente reduziria a carga tributária sobre a produção, sua aceitação entre os produtores não era um problema. A aceitação pelos consumidores era o principal desafio, pois a adoção do IVA implicava que um imposto supostamente incidente sobre os produtores se tornaria um imposto de consumo ainda que recolhido pelos produtores. Feria e Krever (2012) argumenta que a preocupação com a aceitação pelos consumidores foi responsável, desde a origem, pela abundância de isenções e reduções de

²⁴ Para uma análise mais detalhada do Relatório Tinbergen, ver R. Varsano, *Border Tax Adjustments, Factor Mobility and Growth*, PhD dissertation, Department of Economics, Stanford University, 1977.

²⁵ Lei nº 54-404, de 10 de abril de 1954.

²⁶ A grande maioria das vendas para consumo intermediário não são feitas pelo comércio varejista. Contudo, para evitar totalmente a cascata, é preciso isentar as vendas de varejistas para consumo intermediário, o que na prática é bastante complexo. A tributação dos bens importados é automaticamente feita quando o comércio varejista vende o produto para o consumidor final. A exceção é a importação pelo próprio consumidor final, que é de pequeno valor e facilmente controlável. Por outro lado, raramente o comércio varejista está envolvido em exportações. Logo, as exportações não são tributadas.

imposto que desvirtuam os IVAs europeus ainda hoje (e, acrescente-se, também o ICMS).²⁷ Ainda que os IVAs criados mais recentemente sejam em geral mais parcimoniosos nos benefícios concedidos, o excesso de isenções continua a ser uma das maiores deficiências dos IVAs.

O sucesso na França do processo gradual de transformar um imposto cumulativo sobre o movimento econômico em um IVA motivou a introdução desse tipo de imposto na CEE visto que todos os países membros adotavam impostos cumulativos semelhantes. Nesse sentido, foi muito importante a criação pela Comissão Europeia em 1962 da Comissão Fiscal e Financeira cujos objetivos eram avaliar como as práticas fiscais e financeiras dispare dos países membros poderiam prejudicar a consolidação do mercado comum e oferecer sugestões de como harmonizá-las, aí incluída a harmonização dos impostos sobre produtos. Com respeito à tributação, a principal recomendação do relatório dessa comissão, conhecido como o Relatório Neumark, foi a de que os demais países seguissem o exemplo da França, transformando seus impostos cumulativos sobre a produção em um imposto de consumo.²⁸ O relatório sugeriu que o IVA não incluísse o comércio varejista e que adotasse o princípio de origem para o comércio entre membros da CEE e o princípio de destino para as transações com terceiros países, o que mais tarde Shibata (1967) denominou princípio de origem restrito.²⁹ Tendo em vista a prática de então dos países membros — impostos cumulativos com princípio de destino imperfeitamente aplicado — o relatório propôs que, durante um período de transição, o princípio de destino fosse adotado também para o comércio entre países membros.

A principal vantagem do princípio de origem restrito seria permitir a eliminação de barreiras fiscais entre países da CEE, o que é conveniente do ponto de vista administrativo e psicologicamente favorável a uma maior integração econômica, que é o principal objetivo de um mercado comum. O Relatório Neumark não explora as consequências econômicas da utilização do citado princípio. No entanto, sugere que para evitar distorções e dificuldades para administrar os ajustamentos fiscais de fronteira seria necessário que as alíquotas de imposto nos diversos países fossem iguais ou, pelo menos, muito próximas.

A uniformização de alíquotas seria uma severa restrição à autonomia fiscal dos países membros que, por este motivo, não puseram em prática até hoje o sistema proposto. Embora os documentos da UE continuem a denominar os ajustamentos de fronteira do IVA nas operações entre membros de “regime transitório”, não há qualquer indicação de que o princípio de origem restrito será adotado no futuro próximo. Além disso, ao contrário do que recomendou o Relatório Neumark, o IVA europeu incluiu o comércio varejista. Todavia, excluiu pequenos contribuintes

²⁷ R. de la Feria e R. Krever, “Ending VAT Exemptions: toward a Post-Modern VAT”, Working Paper Series WP 12/28, Oxford University Centre for Business Taxation, 2012.

²⁸ International Bureau of Fiscal Documentation, *The Report of the Fiscal and Financial Committee and the Report of the Sub-Groups A, B and C*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdã, 1963.

²⁹ H. Shibata, “The Theory of Economic Unions: A Comparative Analysis of Custom Unions, Free Trade Areas, and Tax Unions”, in C. S. Shoup (ed.), *Fiscal Harmonization in Common Markets, vol. 1*, Nova York: Columbia University Press, 1967, pp. 145-264.

— não só varejistas como também de outros setores — considerados como tal as empresas cujo movimento econômico anual seja inferior a determinado valor, conhecido como o limiar do IVA.

Uma lei de 1966 promoveu profunda reforma na tributação francesa que eliminou treze impostos, entre eles o imposto sobre a prestação de serviços, e expandiu a base do IVA.³⁰ A reforma entraria em vigor em 1967 mas, como autorizava a lei, o início da vigência foi postergado para janeiro de 1968 por um decreto do Conselho de Estado. Com isso, o IVA de base ampla francês só entrou em vigor depois do ICM e do IVA dinamarquês. Na CEE, ao IVA francês seguiram-se os da Alemanha (1968), Países Baixos (1969), Luxemburgo (1970), Bélgica (1971) e Itália (1973). As normas legais desses impostos foram criadas sem que houvesse uma norma da CEE que as harmonizasse. Somente em 1977 o Conselho da Comunidades Europeias emitiu norma que harmonizava os tributos dos seus membros.³¹

A gênese do ICMS, analisada recentemente em Rezende (2012),³² ocorreu simultaneamente com a da reforma tributária francesa de 1966 e, portanto, não considerou as importantes modificações introduzidas no IVA francês. Os modelos usados foram o imposto sobre a produção de 1948, o IVA de 1954 e as recomendações do Relatório Neumark. Do imposto de 1948, o ICM adquiriu a característica de ser um imposto sobre movimento econômico com crédito de imposto anteriormente pago sobre os insumos utilizados diretamente na produção mas não dos impostos pagos sobre despesas gerais e bens de capital como facultava o imposto de 1954. À semelhança do IVA francês de 1954, a base do ICM era mais ampla que a do imposto francês de 1948 sem, no entanto, incluir a provisão de serviços, optando-se por um imposto separado sobre serviços cuja competência foi atribuída aos municípios, o ISS. Além disso, o ICM inovou ao não desonerar as exportações de produtos primários e de produtos industrializados semi-elaborados. As alíquotas incidentes sobre essas exportações, inicialmente iguais às aplicáveis a operações internas, foram reduzidas a partir de 1970.³³ Somente a partir de setembro de 1996 as exportações deixaram de ser tributadas.³⁴

Sendo o caso da federação brasileira semelhante ao da CEE e não ao da França que é um país unitário, era preciso definir a tributação das operações interestaduais da mesma forma que na CEE era necessário definir a tributação de transações entre países membros. Optou-se pela solução proposta pelo Relatório Neumark, ou seja, o princípio de origem restrito. A partir de 1970, no entanto, resoluções do Senado reduziram progressivamente a alíquota aplicável a operações interestaduais entre contribuintes.³⁵ Vale dizer, ao invés de princípio de origem, um híbrido desse princípio e do de destino passou a ser utilizado nessas operações. A partir de 1980

³⁰ Lei nº 66-10, de 6 de janeiro de 1966.

³¹ Sexta Diretiva do Conselho, de 17 de maio de 1977, em matéria de harmonização das legislações dos estados membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do Imposto sobre o Valor Adicionado: base impositiva uniforme (77/388/CEE).

³² F. Rezende, “ICMS – Gênese, mutações, atualidade e caminhos para recuperação”, Documento para Discussão IDB-DP-231, Washington, DC, Banco Interamericano de Desenvolvimento, janeiro de 2012.

³³ Resolução do Senado 65/70, de 19 de agosto de 1970.

³⁴ Lei Complementar nº 87/96, de 13 de setembro de 1996.

³⁵ Resolução do Senado 65/70, de 19 de agosto de 1970, e outras que se seguiram.

essa alíquota passou a ser diferenciada em função do estado de origem e de destino dos bens transacionados.³⁶

Nos anos finais da década de 1960 e na década de 1970, o IVA se propagou principalmente para os países europeus e latino-americanos (Tabela 1). Ao final do século XX já era adotado por cerca de 120 países em todas as partes do mundo. Atualmente, mais que 150 países adotam o IVA. Os únicos países com grande importância econômica que ainda não o adotam são os Estados Unidos, onde há grande resistência política à sua adoção, e os grandes produtores de petróleo que são membros do Conselho de Cooperação do Golfo (CCG), que planejam adotar o IVA em 2015. Nos Estados Unidos, a resistência à adoção se deve, de um lado do espectro político, à alegada regressividade do IVA, e do outro, à grande capacidade de geração de receita desse imposto, o que contraria o objetivo desse grupamento político de ter um Estado minimalista.

³⁶ A relação ano a ano das alíquotas aplicáveis a operações internas, interestaduais e de exportações, bem como das normas legais que as estabeleceram, é apresentada em G. Baratto, “ICMS – Alternativas para Tributar as Operações e Prestações Interestaduais e para Partilhar o Produto da Arrecadação”, dissertação de mestrado, Universidade Federal do Paraná, junho de 2005, p. 151.

Tabela 1. Os 151 países que adotam o IVA em 2013

Até 1989		1990-94		1995-99		2000-13	
Ano	País	Ano	País	Ano	País	Ano	País
1954	França 1/	1990	Islândia	1995	Gabão	2000	Austrália
1960	Costa do Marfim	1990	Quênia	1995	Malta	2000	Chade
1961	Senegal	1990	Paquistão	1995	Mauritânia	2000	Macedônia
1967	Brasil	1990	Trinidad e Tobago	1995	Suíça	2000	Namíbia
1967	Dinamarca	1991	Bangladesh	1995	Togo	2000	Sudão
1968	Alemanha	1991	Benin	1995	Zâmbia	2001	R. Centro-Africana
1968	Suécia	1991	Canadá	1996	Albânia	2001	Jordânia
1968	Uruguai	1991	Egito	1996	Guiné	2001	Ruanda
1969	Países Baixos	1991	Jamaica	1996	Uganda	2002	Botswana
1970	Equador	1991	Mali	1997	Barbados	2002	Líbano
1970	Luxemburgo	1991	África do Sul	1997	República do Congo	2003	Etiópia
1970	Noruega	1992	Argélia	1997	Nepal	2003	Lesoto
1971	Bélgica	1992	Armênia	1998	Croácia	2003	Montenegro
1972	Irlanda	1992	Azerbaijão	1998	Gana	2003	Sérvia
1973	Áustria	1992	Belarus	1998	Maurício	2004	Cabo Verde
1973	Bolívia	1992	Chipre	1998	Mongólia	2004	Zimbábue
1973	Itália	1992	El Salvador	1998	Sri Lanka	2005	Guiné Equatorial
1973	Peru	1992	Estônia	1998	Tanzânia	2005	St. Vincent
1973	Reino Unido	1992	Fiji	1998	Vanuatu	2006	Belize
1975	Argentina	1992	Geórgia	1999	Camboja	2006	Bósnia Herzegovina
1975	Chile	1992	Cazaquistão	1999	Camarões	2006	Dominica
1975	Colômbia	1992	Quirguistão	1999	Moçambique	2006	Laos
1975	Costa Rica	1992	Letônia	1999	Papua Nova Guiné	2007	Antígua e Barbuda
1975	Nicarágua	1992	Lituânia	1999	Eslovênia	2007	Guiana
1976	Honduras	1992	Moldova	1999	Suriname	2008	Iran
1976	Israel	1992	Rússia	1999	Vietnam	2009	Burundi
1976	Cisjordânia e Gaza	1992	Tajiquistão			2009	Djibuti
1977	Coreia do Sul	1992	Tailândia			2010	Eritreia
1977	Panamá	1992	Turquemenistão			2010	St. Kitts e Nevis
1980	México	1992	Ucrânia			2012	Seychelles
1982	Haiti	1992	Uzbequistão			2012	St. Lucia
1983	Rep. Dominicana	1993	Burkina Faso			2013	Suazilândia
1983	Guatemala	1993	República Tcheca			2013	Turks e Caicos
1985	Indonésia	1993	Paraguai				
1985	Turquia	1993	Polônia				
1986	Marrocos	1993	România				
1986	Nova Zelândia	1993	Eslováquia				
1986	Níger	1993	Venezuela				
1986	Portugal	1994	Bulgária				
1986	Espanha	1994	China				
1986	Taiwan	1994	Finlândia				
1987	Grécia	1994	Madagascar				
1988	Hungria	1994	Nigéria				
1988	Filipinas	1994	Samoa				
1988	Tunísia	1994	Singapura				
1989	Japão						
1989	Malawi						

Fonte: Fundo Monetário Internacional/Departamento de Finanças Públicas.

1/ Até 1968, a base do IVA francês não abrangia as vendas do comércio varejista nem as prestações de serviços.

4. O IVA na Teoria e na Prática

As principais características do IVA teórico

Quatro princípios de tributação são geralmente utilizados para avaliar a qualidade de um imposto:

- Neutralidade – os impostos devem ter o menor efeito possível sobre o comportamento dos agentes econômicos exceto quando a intenção do tributo, usado como instrumento de política, é estimular ou desestimular determinada prática;
- Equidade – os impostos devem ser justos, no sentido de que devem ser cobrados de acordo com os benefícios recebidos pelos contribuintes devido a alguma ação do governo (princípio do benefício) ou, alternativamente, cobrados de acordo com o princípio da capacidade contributiva. Na segunda dessas alternativas, contribuintes em condições semelhantes devem ser igualmente tributados (equidade horizontal) e os contribuintes com maior capacidade contributiva devem pagar mais que os de menor capacidade (equidade vertical). Usualmente capacidade contributiva é associada ao nível de renda do contribuinte e equidade vertical à tributação progressiva, ou seja, o indivíduo deve contribuir com uma parcela da sua renda que aumenta mais que proporcionalmente na medida em que a renda cresce;
- Simplicidade – os impostos devem ser simples, ou seja, as regras para sua aplicação devem ser facilmente entendidas e seus custos de administração (incorrido pelo governo) e de cumprimento das obrigações tributárias (suportado pelos contribuintes) devem ser baixos;
- Produtividade – o imposto deve ser capaz de gerar, com alíquota moderada, a arrecadação que dele se deseja obter, o que implica preferência por impostos que tenham base ampla, crescente ao longo do tempo e imóvel, e que sejam de difícil evasão.

Um IVA que se baseie nas melhores práticas tributárias tem, entre outras, as características listadas a seguir:

- É um imposto de base ampla (consumo) e, logo, de alta produtividade se a evasão for devidamente controlada;
- Embora recolhido pelas empresas, a intenção é a de que seja transferido para os consumidores que são os agentes que suportam efetivamente seu ônus. Portanto, não afeta diretamente as decisões de produção. Se aplicado com alíquota única a todos os bens e serviços consumidos no país, não altera os preços relativos dos bens;
- Não onera a poupança e o investimento, não prejudicando, portanto, o crescimento econômico;
- É neutro em relação ao comércio exterior, ou seja, não estimula importações e exportações em relação a vendas internas (viés pro-comércio) nem o contrário (viés anti-comércio);
- Satisfaz o princípio de equidade horizontal, desde que seja um imposto geral, posto que indivíduos com despesas de consumo semelhantes são igualmente tributados, independentemente da composição das cestas de bens e serviços que consomem;

- Pode não ser satisfatório em relação à equidade vertical caso se meça a capacidade contributiva pela renda familiar e, como usualmente é o caso, o consumo seja uma proporção maior da renda das famílias pobres do que da renda das famílias de renda alta. Se essas duas condições ocorrem, um imposto geral sobre consumo, IVA ou outro qualquer, é regressivo. Será ainda mais regressivo se os serviços, cujo consumo concentra-se nas famílias de renda mais alta, não forem tributados com a mesma intensidade que as mercadorias.

Em suma, pode-se dizer que o IVA, para ser um bom imposto, deve ser utilizado com um único objetivo: arrecadar. Ele não é um bom instrumento para corrigir externalidades, para melhorar a distribuição de renda ou para realizar política comercial. Outros instrumentos mais apropriados para essas finalidades existem. Impostos seletivos lidam bem com externalidades. Impostos sobre a renda e sobre a propriedade e, principalmente, utilização da receita para realizar programas e projetos cujos benefícios são apropriados no todo ou na maior parte pelos mais pobres, são bons instrumentos para lidar com pobreza e desigualdade. O direito de importação é o instrumento tributário apropriado para realizar política comercial.

Da teoria à prática: algumas características dos IVAs existentes

A base

As leis que regem IVAs que seguem as melhores práticas internacionais especificam que suas bases incluem todos os bens e serviços a menos que explicitamente excluídos. Isto implica que as tributações de bens e de serviços são completamente integradas, evitando tributação cumulativa. Como as demandas por serviços estão geralmente associadas a altas elasticidades de renda, a inclusão de serviços na base do IVA não só aumenta a taxa de expansão da base ao longo do tempo como melhora a equidade vertical do imposto.

O IVA moderno é um IVA tipo consumo. Em geral, os bens de capital são tributados como quaisquer outros bens e os adquirentes têm direito a crédito do imposto pago quando incorporam o bem aos seus ativos permanentes. Este procedimento (ao invés de tributação com alíquota zero)³⁷ se deve ao fato de que, em muitos casos, é impossível saber no ato de aquisição do bem se ele será um bem de capital ou de consumo durável, pois isso depende do uso a ser dado ao bem e não de suas características intrínsecas.³⁸ Vários países, contudo, concedem isenção para máquinas e equipamentos que são inequivocamente bens de capital, constantes de uma lista.

São poucos os países, nenhum deles com importância no cenário econômico mundial, que não exoneram os bens de capital. O Haiti é hoje um dos poucos países que não exoneram os bens de

³⁷ Na literatura sobre o IVA, o termo “isenção” significa não incidência do imposto na saída da mercadoria ou na provisão de serviço sem que o contribuinte tenha direito a crédito pelo imposto pago sobre seus insumos. O termo “tributação com alíquota zero” significa que o imposto não incide sobre a saída da mercadoria ou a prestação do serviço tendo o contribuinte, porém, o direito ao crédito pelo imposto pago sobre insumos. Em alguns países de língua portuguesa são utilizadas as expressões “isenção simples” e “isenção completa” para se referir a isenção e tributação com alíquota zero, respectivamente.

³⁸ Veículos e ares condicionados são exemplos óbvios de bens que podem ser bens de capital ou de consumo durável, dependendo do uso a que se destinam.

capital. O seu IVA é do tipo produto bruto, ou seja, não há crédito para aquisições de bens de capital.³⁹ O ICMS antes da Lei Kandir era também um imposto tipo produto bruto. A Lei Kandir alinhou o ICMS quanto a esse aspecto com os melhores IVAs do mundo a partir de setembro de 1996, quando determinou a concessão de créditos de imposto pago nas aquisições de bens destinados ao ativo permanente. O retrocesso veio menos de quatro anos depois quando a Lei Complementar nº 102/00 transformou o ICMS em um imposto tipo renda líquida, ao exigir que o crédito relativo às aquisições dos bens de capital fosse aproveitado ao longo de 48 meses.⁴⁰ Retrocesso semelhante ocorreu nas Filipinas onde uma lei de 2005 obriga os investidores a creditarem o imposto sobre o bem de capital ao longo da vida útil do bem ou em 60 meses, o que for menor, exceto nos casos em que as aquisições de bens de capital durante o mês sejam inferiores a P 1.000.000.⁴¹ A China, que não exonerava bens de capital, trilhou o caminho inverso, adotando o IVA tipo consumo em 2009.

Os IVAs devem ter poucas — idealmente nenhuma — isenções. Isenções de IVA, se aplicadas em estágios anteriores ao comércio varejista causam tributação excessiva ao invés de redução do tributo. Elas também criam um viés contra a terceirização, visto que o ônus tributário pode ser reduzido se o contribuinte cujas vendas são isentas produzir os insumos ao invés de comprá-los de terceiros. Além disso, isenções favorecem os produtos importados em relação aos nacionais dado que o valor dos bens importados com isenção é totalmente desonerado (no país de origem) enquanto o dos bens nacionais é só parcialmente desonerado (porque o imposto sobre os insumos não pode ser deduzido). Isenções tendem a proliferar, pois se deve esperar que setores isentos pleiteiem isenções para seus insumos e setores não isentos pleiteiem tratamento igual aos dos que receberam o benefício. Isenções complicam sobremaneira a administração. Em suma, nas palavras de L. Ebrill et al. (2001), “isenções são abomináveis tanto para a lógica como para o funcionamento do IVA”.⁴²

Contudo, muitos países adotam isenções ou alíquotas reduzidas, inclusive alíquota zero, para tributar bens ditos essenciais, cujo consumo é uma fração maior dos orçamentos das famílias de baixa renda do que dos orçamentos das famílias de renda alta. Não obstante a redução da regressividade que — aceitas as hipóteses usuais sobre os impostos de consumo⁴³ — essas isenções ou reduções promovem, esta é uma política tributária mal focalizada. Ela equivale a um subsídio dado a todos os consumidores e não apenas às famílias pobres. Estudos empíricos têm mostrado que a fração do subsídio total apropriada pelas famílias de alta renda é muito maior que a destinada às famílias pobres. Uma política muito mais efetiva para o objetivo de redistribuição

³⁹ Há, contudo, isenção para equipamentos usados em atividades agrícolas, pastoris e de pesca.

⁴⁰ Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000.

⁴¹ Equivalente, ao câmbio vigente em 31 de dezembro de 2013 a aproximadamente US\$ 22.500.

⁴² L. Ebrill et al. (2001), op.cit., p.100. Uma excelente análise dos problemas que as isenções trazem é oferecida em W. Hellerstein e H. Duncan, “VAT Exemptions: Principles and Practice”, Tax Notes, 30 de agosto de 2010, pp. 79-89, republicado em KPMG, *Views on VAT: an Article Series*, KPMG LLP, Delaware, 2011.

⁴³ As hipóteses usuais são as de que o imposto de consumo incide efetivamente sobre o consumidor e as famílias de baixa renda consomem uma parcela maior de suas rendas que as famílias de renda alta.

de renda seria arrecadar integralmente o imposto e utilizar a receita para gastos cujos benefícios sejam focalizados nas famílias pobres.

É bastante comum também a não tributação de certas atividades ou a isenção de certos grupos de bens ou serviços em virtude de dificuldades técnicas ou elevados custos para administrar o IVA sobre essas atividades ou grupos de bens ou serviços. Estão nesse caso, entre outros, a primeira saída de produtos agrícolas, serviços financeiros e de seguros, habitação residencial e as micro e pequenas empresas.

A Nova Zelândia é provavelmente o país com base de IVA mais ampla. Não há isenções para alimentos nem para serviços de educação e saúde, comuns em outros países. Mesmo alguns serviços prestados diretamente por governos locais e pedágios rodoviários pagos ao governo são considerados tributáveis. Por outro lado as bases dos IVAs dos países europeus e de muitos países da América Latina e Caribe estão bastante comprometidas por isenções e reduções de imposto.⁴⁴ Estimativas do autor mostram em alguns países que a arrecadação do IVA poderia praticamente dobrar se todas as renúncias de receita fossem eliminadas.⁴⁵

Os IVAs existentes adotam o princípio de destino, porém de forma impura. Praticamente todos os países, em princípio, tributam as importações e exoneram as exportações de mercadorias. Há, porém algumas exceções. Por exemplo, na UE (bem como no comércio interestadual brasileiro) as vendas a não contribuintes do imposto residentes em outro país membro (estado) é tributada pelo país (estado) de origem. O objetivo é evitar a dificuldade que teriam os contribuintes e as administrações tributárias para tributar consumidores segundo o local de consumo. A China, por seu turno, não restitui integralmente o imposto pago pelos exportadores sobre seus insumos. Utiliza percentuais de restituição que variam produto a produto. Essa prática, muito distorciva, tem por objetivo desestimular certas exportações. A tributação de serviços é bem mais complexa. É prática bastante comum tributar alguns serviços segundo o princípio de destino e outros segundo o de origem. Regras minuciosas são necessárias para definir o local da prestação de serviços.⁴⁶

O período do imposto, os créditos e restituições

Os contribuintes dos IVAs apresentam declarações e recolhem o tributo periodicamente. Usualmente o período do imposto é de um mês. Alguns países, no entanto, têm estendido a periodicidade para bimestral ou trimestral e, no caso de pequenos contribuintes, até mesmo para anual com o objetivo de reduzir custos de administração e de cumprimento das obrigações

⁴⁴ Para uma descrição geral das isenções, tributação com alíquota zero e com alíquotas reduzidas em países da OCDE, ver OECD, *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD, Paris, 2012.

⁴⁵ Essas estimativas foram feitas no âmbito de missões de assistência técnica de instituições internacionais aos governos dos países e não podem ser divulgadas sem consentimento prévio da instituição prestadora da assistência e do governo assistido.

⁴⁶ As questões relacionadas à tributação de fluxos internacionais de mercadorias e serviços são extensamente tratadas em A. Schenk e O. Oldman, *Value Added Tax: a Comparative Approach*, Cambridge University Press, New York, 2007.

tributárias. Há casos em que, ainda que o período do imposto seja o mês, pequenos e médios contribuintes podem optar por períodos maiores, se lhes for conveniente. Na Romênia, por exemplo, o período do imposto é regra geral o mês. No entanto, contribuintes com vendas inferiores a €100.000 por ano declaram e pagam o imposto trimestralmente e, em certos casos, a pedido do contribuinte, a autoridade tributária pode conceder periodicidade semestral ou mesmo anual.

Embora o IVA teórico requeira que seja concedido crédito de imposto referente a todos os insumos tributados, inclusive bens de capital, na prática, sempre há algum tipo de restrição ao crédito. Uma importante restrição é o impedimento ao crédito de imposto referente aos insumos de produtos isentos do IVA. Tal restrição é adotada por praticamente todos os países, o que cria a necessidade de estabelecer regras para definir que parcela dos insumos é utilizada na produção de bens isentos. É usual ratear os insumos entre bens tributados e isentos com base nos valores de venda dessas duas categorias. Há, porém, países que usam outras regras, algumas mais precisas mas que implicam em aumento de custo de cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes.

Outra restrição comum é a imposta a bens que podem ter a dupla finalidade de insumo e de consumo pessoal. Os casos mais óbvios são aquisições de automóveis de passeio e despesas com viagens, refeições em restaurantes ou entretenimento. Alguns países simplesmente negam o crédito para esses bens enquanto outros requerem que o contribuinte comprove que tais gastos estão ligados à produção.

De natureza completamente diversa é a distinção entre os assim chamados critérios de crédito financeiro e de crédito físico. O critério de crédito financeiro é o aplicado por praticamente todos os países: os impostos pagos sobre todos os insumos adquiridos pelo contribuinte dão direito a crédito, ressalvada a distinção mencionada entre bens tributados e isentos. Segundo o critério de crédito físico somente os insumos que se incorporam ao bem produzido ou que são consumidos durante o processo produtivo dão direito ao crédito. Por exemplo, o imposto sobre a energia elétrica utilizada para acionar máquinas é creditável mas o imposto sobre a energia elétrica utilizada na iluminação do escritório e no computador que emite a nota fiscal não é, não obstante ser ilegal vender o bem produzido sem nota fiscal. A utilização do critério de crédito físico, além de extremamente distorciva, complica a administração do imposto e dá margem a corrupção na administração tributária. Além do Brasil, o autor conhece apenas dois países que o utilizam, a Costa Rica e o Haiti. No Brasil, a Lei Kandir eliminou essa excrescência mas leis complementares posteriores adiaram sucessivamente a vigência da disposição legal, agora prevista para 2020.

Na ausência de procedimentos para restituição de IVA, certos contribuintes acumulam créditos líquidos de imposto. As principais fontes de créditos líquidos são as exportações, as aquisições de bens de capital e a utilização de alíquotas múltiplas, em especial de alíquota zero, nas transações internas ao país. Sem procedimentos de restituição adequados, os créditos líquidos acumulados se transformam em custos. Isto cria uma desvantagem competitiva para os

produtores nacionais em relação aos estrangeiros tanto no mercado interno como no internacional. O investimento — e, por conseguinte, o crescimento econômico —, ficam prejudicados pois, a menos que o imposto incidente sobre as vendas seja suficiente para compensar o imposto pago sobre os bens de capital, o IVA onera esses bens e passa a ser, na prática ainda que não na lei, um imposto tipo produto bruto ao invés de tipo consumo.

Restituição expedita de créditos líquidos é, portanto, uma importante característica do IVA moderno. Idealmente o crédito líquido verificado em cada período do imposto deveria ser imediatamente restituído. A maioria dos países, no entanto, requer que o contribuinte transfira o crédito líquido para períodos seguintes para tentar compensá-lo com débitos daqueles períodos. Se após certo número de períodos definido em lei algum crédito líquido persistir, o contribuinte pode solicitar a restituição. Nesses casos, é comum o uso de alguma regra especial para devolver mais rapidamente créditos líquidos relacionados a operações de exportação e, em alguns países, a aquisições de bens de capital acima de determinado patamar (expresso em termos absolutos ou em relação ao faturamento). Há países em que o número de períodos do imposto exigido antes que o contribuinte possa requerer crédito é muito alto, há países em que só exportadores têm direito a requerer restituições e há casos extremos em que simplesmente não há procedimentos de restituição. Infelizmente, o ICMS é um caso extremo: praticamente não há ressarcimentos de créditos acumulados.

Harrison e Krelove (2005)⁴⁷ aborda a questão das restituições que, segundo International Tax Dialogue (2005),⁴⁸ pode ser o calcanhar de Aquiles do IVA. A importância das restituições dos créditos líquidos de IVA pode ser apreciada na Tabela 2. Ela mostra que, em vários países, o valor das restituições é da mesma ordem de grandeza da receita líquida do IVA. Se, por exemplo, as restituições não existissem nos Países Baixos cuja alíquota atual do IVA é 21%, os contribuintes, especialmente os exportadores, seriam incapazes de competir com os produtores de outros países. A Tabela 3 apresenta, para alguns desses países, as percentagens do número de pedidos de restituições e do valor das restituições que correspondem a solicitações de exportadores.

Tendo em vista, por um lado, o importante efeito que a inexistência de bons procedimentos de restituição teria sobre a competitividade das empresas de um país e, por outro, as dificuldades administrativas para geri-lo, em especial para controlar fraudes, Harrison e Krelove (2005) recomenda, entre outras, as seguintes práticas:

- A administração tributária deve ter um sistema de monitoramento e previsão de restituições que permita orçar e ter disponíveis recursos para fazer as restituições quando estas forem requeridas;

⁴⁷ G. Harrison e R. Krelove, “VAT Refunds: A Review of Country Experience”, IMF Working Paper WP/05/218, Fundo Monetário Internacional, Novembro 2005.

⁴⁸ International Tax Dialogue, “The Value Added Tax: Experiences and Issues”, background paper prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT, Rome, March 15–16, 2005 (em www.itdweb.org). A página do ITD na internet contém um grande número de artigos sobre o IVA.

- Os pedidos devem ser processados e os pagamentos feitos ou negados em um prazo razoável (por exemplo, 30 dias após a data do requerimento);
- Se o prazo fixado para a restituição não for cumprido, a restituição deve ser paga com juros;
- Os créditos líquidos de IVA devem ser primeiramente compensados contra os pagamentos de IVA e outros impostos que estejam devidos e não pagos e, havendo saldo, restituídos;
- As empresas exclusivamente exportadoras ou que exportem uma grande parcela de sua produção (por exemplo, mais que 50% da receita proveniente de exportações) devem ser autorizadas a requerer as restituições imediatamente. Dos demais contribuintes pode-se exigir que transfiram os créditos líquidos de IVA para o período de imposto seguinte por até seis meses antes de requerer a restituição.
- A verificação da legalidade dos créditos cuja restituição é requerida deve fazer parte de um programa mais amplo de auditoria e a auditoria à época do pedido de restituição deve ser limitada aos casos de alto risco;
- As administrações tributárias devem prover informações claras sobre os direitos e obrigações dos contribuintes e sobre os procedimentos do processo de restituição do IVA.

Tabela 2. Restituições de IVA em percentagem da arrecadação bruta em países selecionados¹

País	%	País	%	País	%	País	%
Eslováquia	53,9	Reino Unido	40,9	Ucrânia	24,1	El Salvador	9,6
Canadá	50,3	África do Sul	39,5	Argélia	24,3	Camarões	8,8
Países Baixos	50,0	Nova Zelândia	35,5	Bulgária	21,5	Quênia	7,2
Letônia	49,1	México	32,1	França	21,2	Marrocos	5,1
Suécia	48,6	Chile	28,8	Peru	19,8	Colômbia	4,1
Hungria	48,2	Irlanda	24,9	Indonésia	12,4	Camboja	2,8
Rússia	44,6	Romênia	24,7	Bolívia	10,4	Moçambique	2,7

Fonte: Harrison e Krelove (2005), op.cit.

¹ Restituição média anual no período 1998 a 2001.

Tabela 3. Participação dos exportadores no número de pedidos de restituição e no valor restituído

País	Participação percentual no ¹	
	Número de pedidos	Valor restituído
Bolívia ²	100	100
Camarões	60	66
Camboja	76	41
Chile	64	89
Colômbia	53	63
El Salvador ²	100	100
Eslováquia	56	63
Marrocos	80	80
Peru ²	100	100
Quênia	70	48

Fonte: Harrison e Krelove (2005), op.cit.

¹ Período 1998 a 2001

² À época da pesquisa, restituições eram oferecidas apenas a exportadores

Alíquotas

Alíquota positiva única (e alíquota zero aplicada apenas a exportações) é uma característica importante do IVA, pois alíquotas múltiplas (bem como isenções) alteram preços relativos e, em consequência, distorcem as escolhas dos consumidores. Isto, por sua vez, afeta a estrutura da produção e da alocação de recursos, reduzindo a eficiência econômica. Além disso, alíquotas múltiplas aumentam substancialmente o custo de cumprimento das obrigações tributárias, principalmente para as pequenas empresas, e o custo de administração do imposto, principalmente por aumentar o número de pedidos de restituição que têm que ser processados e por requerer pareceres da administração tributária para dirimir as dúvidas dos contribuintes quanto a que alíquota aplicar a determinada transação. A exemplo das isenções, a utilização de alíquotas reduzidas tende a ampliar-se: sectores que produzem bens sujeitos a alíquotas reduzidas tenderão a acumular créditos líquidos de imposto e, para evitar esse custo, pleitearão alíquotas

reduzidas ou isenções para seus insumos; e produtores de bens sujeitos à alíquota normal pleitearão equiparação aos produtores beneficiados com alíquotas reduzidas. Cabe também notar que a maior complexidade criada por alíquotas múltiplas é um convite à fraude e à evasão.

Por todas essas razões, à época em que *International Tax Dialogue* (2005) foi escrito, 51% dos países que adotavam o IVA tinham uma única alíquota positiva, 81% tinham uma ou duas alíquotas e 94% tinham três ou menos alíquotas. Cerca de 80% dos países que adotaram IVAs em anos mais recentes preferiram ter uma única alíquota. O IVA da Colômbia, que era considerado um caso extremo, tinha sete alíquotas positivas; passou por reforma que reduziu o número de alíquotas para apenas duas, 16% e 5%, a partir de janeiro de 2013. Sobrou, como caso extremo, Bangladesh que tem nove. A Lei do ICMS do Estado do Rio de Janeiro menciona nada menos que 15 diferentes alíquotas.⁴⁹

O Limiar do IVA e o tratamento dos pequenos contribuintes

O limiar (ou umbral) do IVA, ou seja, o nível de alguma variável ou de um conjunto de variáveis acima do qual a empresa é obrigada a se registrar como contribuinte do imposto, é uma característica importante do imposto não só por evitar elevados custos de cumprimento das obrigações tributárias a que estariam sujeitas pequenas e micro empresas para manter a escrita fiscal necessária para pagamento do IVA como também para reduzir o custo de administração do imposto. O limiar permite que a administração tributária concentre seu esforço no controle de contribuintes que são responsáveis pela maior parte da receita. Tipicamente, menos de 1% dos contribuintes, os de grande porte, são responsáveis por mais de 70% da arrecadação enquanto que entre 70 e 90% dos contribuintes, os pequenos e micro, contribuem com menos de 10% da arrecadação do IVA.

Uma característica do IVA moderno é ter uma definição simples para o limiar, usualmente baseada exclusivamente no faturamento das empresas e aplicada uniformemente a todos os sectores econômicos. Contudo, não são incomuns definições mais complexas do limiar ou a diferenciação setorial do valor do faturamento que define o limiar. Usualmente, os contribuintes abaixo do limiar, embora tenham direito ao tratamento simplificado ou simplesmente isenção, podem optar pelo regime normal do IVA desde que demonstrem ter capacidade para manter a contabilidade necessária. A opção pode ser vantajosa nos casos de contribuintes cujas vendas destinam-se a consumo intermediário dos adquirentes.

O nível apropriado do limiar varia de país para país, de acordo com as características de seus sistemas de produção e comercialização de bens e serviços, bem como dos recursos, inclusive humanos, disponíveis para a administração tributária. Ainda que haja na literatura técnica sobre o

⁴⁹ Lei 2657/96, de 26 de dezembro de 1996, e alterações posteriores, art. 14. Algumas dessas alíquotas resultam de aplicação da alíquota de 18%, considerada a normal, a bases de cálculo reduzidas.

IVA trabalhos que tentam definir o nível ótimo do limiar,⁵⁰ na prática, as decisões são tomadas *ad hoc*.

A decisão quanto ao limiar do IVA precisa levar em conta, de um lado, as vantagens administrativas apontadas anteriormente e, de outro, as desvantagens econômicas, que são a tributação cumulativa e/ou efeitos indesejáveis sobre a competição. Se as empresas abaixo do limiar não forem tributadas ou tiverem tributação atenuada em relação aos contribuintes do IVA, a tributação estará lhes propiciando uma vantagem competitiva. Se as empresas abaixo do limiar forem tributadas por meio de um imposto sobre suas receitas brutas, seja de forma atenuada ou com carga semelhante a dos contribuintes do IVA, haverá cumulatividade na tributação na medida em que elas transacionem entre si ou vendam para contribuintes do IVA.

A Tabela 5 mostra a diversidade de níveis dos limiares de países selecionados. No caso do ICMS, não há limiar, no sentido de que toda empresa tem que se registrar. No entanto, empresas com faturamento abaixo de R\$3.600.000 (aproximadamente US\$1.540.000 ao final de 2013) podem optar pelo Simples Nacional. Na Rússia e na Ucrânia, onde há tributação semelhante ao Simples, o limiar do IVA é muito mais baixo. Em Singapura, que tem o limiar mais elevado entre todos os países com IVA, o nível do limiar é aproximadamente metade do limite do Simples. Vale dizer, a despeito da diversidade de limiares, o limite do Simples é elevadíssimo em face da experiência internacional, o que pode significar grandes distorções econômicas devido à cumulatividade da tributação e, possivelmente, distorção da competição entre empresas.

Uma vez definido o limiar do IVA, uma questão importante a definir é como tratar os contribuintes abaixo do limiar, ou seja, as microempresas e as pequenas empresas. Duas alternativas têm sido usadas: isentar ou usar tributação simplificada. Um ponto a destacar é que tributação privilegiada de pequenos contribuintes pode resultar em competição desigual entre estes e os demais contribuintes e, em consequência, em um incentivo para não expandir os negócios além do limiar, por exemplo, dividindo a empresa, ou fraudar, declarando um faturamento menor que o verdadeiro. Portanto, a boa prática recomenda que o tratamento do pequeno contribuinte seja simplificado mas não privilegiado, devendo o ônus aproximadamente equiparar-se ao sofrido pelos demais contribuintes. Uma solução interessante usada em muitos países é ter dois limiares, um para micro e outro para pequenas empresas, cobrar um imposto com alíquota única sobre o faturamento do pequeno contribuinte, cujo ônus seja semelhante ao dos contribuintes que pagam o IVA segundo o regime normal, e isentar ou cobrar um valor fixo semestral ou anual do micro contribuinte.

⁵⁰ Ver, por exemplo, M. Keen e J. Mintz, “The Optimal Threshold for a Value-Added Tax”, *Journal of Public Economics*, volume 88, nº 3–4, pp. 559-576, março de 2004.

Tabela 5. Limiares do IVA em países selecionados
(Em dólares americanos)

País	Limiar	País	Limiar	País	Limiar
Alemanha	132.676	Colômbia	51.922	Polônia	46.832
Argentina ¹	35.020/52.530	Dinamarca	49.808	Portugal	46.437
Austrália	69.851	El Salvador	5.714	Reino Unido	110.137
Barbados	40.000	França	132.676	Rússia	60.669
Brasil ²	Não há	Gana	55.364	Singapura	788.567
Canadá	28.987	Índia	7.847	Tanzânia	24.776
China ³	Não há	Itália	46.437	Ucrânia	36.697

Fontes: FMI/FAD; www.TMF-VAT.com (em moeda do país, convertido ao câmbio de 10/09/2013 usando WWW.xe. Com).

¹ Para bens e serviços, respectivamente. Não há limiar para as corporações.

² Todas as empresas são obrigadas a se registrar. No entanto, empresas com receita bruta abaixo de R\$3.600.000 por ano (aproximadamente, US\$1.540.000 ao final de 2013) podem optar por tributação simplificada (Simples Nacional).

³ Todas as empresas são obrigadas a se registrar. No entanto, empresas com faturamento até US\$9.800 a 39.200 por ano, dependendo do setor, são isentas.

O regime simplificado para pequenos contribuintes substitui o IVA mas, alternativamente, pode substituir, além do IVA, o imposto de renda, vários impostos ou mesmo todos os demais tributos. Este é o caso do Simples Nacional bem como do “sistema simplificado de tributação” utilizado na Rússia e na Ucrânia.

Substituição tributária

A substituição tributária consiste na atribuição a um contribuinte da responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo uma operação tributável que ele não realizou. Seu objetivo é facilitar a arrecadação e seu controle pela administração tributária. A substituição tributária pode ocorrer em relação a uma operação antecedente, concomitante ou subsequente.

A substituição tributária em relação a uma operação antecedente (substituição para trás) é de uso relativamente comum nos IVAs do mundo. Talvez a aplicação mais conhecida desse tipo de substituição tributária é a encontrada nas transações entre países membros da UE. O responsável pelo imposto nessas operações não é o vendedor e sim o comprador, que lança o imposto devido em sua contabilidade quando o bem entra no estabelecimento.⁵¹ Outra utilização relativamente comum da substituição para trás é a atribuição ao adquirente de produtos agrícolas da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto que é devido pelo produtor rural.

A substituição tributária em relação a uma operação concomitante raramente é usada. Uma situação onde ela é tipicamente usada é nos leilões. Nesse caso, existem duas operações tributáveis, a venda do bem leiloadado e o serviço do leiloeiro. É prática comum atribuir a obrigação de recolhimento dos dois impostos ao leiloeiro visto que, em muitos casos, o vendedor do bem pode não ser uma pessoa ou entidade inscrita como contribuinte do IVA.

⁵¹ Essa “cobrança revertida” (reverse charge) não implica em geral qualquer pagamento de imposto pois o débito é compensado por um crédito simultâneo do imposto incidente sobre o bem adquirido, exceto nos casos em que não há direito a crédito (por exemplo, importação de um insumo de um produto isento).

Tanto a substituição tributária para trás como a concomitante podem facilitar a atuação da administração tributária sem comprometer a qualidade do IVA. Em ambos os casos, os valores das transações a tributar são conhecidos e as transações são fatos geradores do imposto.

A substituição tributária em relação a uma operação subsequente (substituição para frente) é um caso totalmente diferente visto que: a) não se conhece o valor da operação subsequente exceto nos casos cada vez mais raros em que o governo tabela ou o fabricante sugere o preço de venda; e b) caso exista um limiar para o IVA, a operação subsequente pode ser realizada por uma pequena empresa que não é contribuinte do IVA ou, ainda que seja, pode estar sujeita a tributação simplificada, como é o caso no Brasil do Simples Nacional. Por isso, a substituição tributária para frente compromete a qualidade do imposto e são raros os países que utilizam. O autor não conhece países fora da América do Sul que utilizem tal procedimento. Por outro lado, Argentina, Brasil e Peru, por exemplo, usam intensamente tal procedimento.

No Peru, com o objetivo de combater a alta taxa de evasão do Imposto Geral sobre Vendas, estabeleceram-se a partir de 2002 três regimes que se assemelham à substituição tributária.⁵² No regime de retenção (*retención*) o comprador retém 6% do que deveria pagar ao vendedor e recolhe o montante arrecadado. Diferentemente da substituição tributária, no entanto, o vendedor tem que recolher o tributo e se creditar do montante retido pelo comprador. No regime de apartação (*destracción*), o comprador também atua como agente da administração tributária fazendo uma retenção, cujo percentual é variável, e depositando o montante apartado em uma conta bancária em nome do vendedor da qual os recursos só podem ser sacados para pagamento de imposto. Finalmente, há o regime de percepção (*percepción*) que é uma substituição tributária para frente: o vendedor adiciona um determinado montante à fatura a título de imposto futuro. O regime de percepção é também utilizado pela alfândega na importação de bens. Embora esses regimes tenham logrado aumentar a arrecadação, são de administração muito complexa e têm sido objeto de muitas críticas.

CNI e PWC (2011) e Angelis (2012) descrevem a evolução da substituição tributária no Brasil e analisam os perniciosos efeitos da intensificação do uso da substituição para frente pelos estados economicamente mais importantes a partir de 2008.⁵³ A Tabela 6 mostra com clareza a intensificação do uso que ocorreu em Minas Gerais, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo, além do Amazonas, em 2008 e principalmente em 2009. Antes disso, embora todos os estados usassem a substituição tributária, os estados onde o uso era mais intenso eram estados economicamente pequenos como Rio Grande do Norte e Rondônia.

Os produtos incluídos no regime de substituição tributária para frente até 2007 eram, segundo Angelis (2012), produtos homogêneos com contribuições importantes para a arrecadação e com preço de varejo com pequena variação quando não tabelados pelo governo ou sugeridos pelos

⁵² Na Argentina, há regimes semelhantes aos descritos nesse parágrafo.

⁵³ CNI e PWC, “A Substituição Tributária do ICMS no Brasil”, março de 2011, e A. de Angelis, “A Substituição Tributária no ICMS – Problemas e Possíveis Soluções”, Monografia apresentada ao concurso de monografias da Federação Nacional dos Fiscos Estaduais – FENAFISCO, maio de 2012.

fabricantes, cujas produções eram concentrada e vendas a varejo pulverizadas. Já os produtos incluídos a partir de 2008 eram produtos não homogêneos, de variados preços de varejo e muitos deles não relevantes para a arrecadação. Além disso, até 2007 havia relativa harmonização entre estados de margens estimadas e demais regras da substituição, o que não mais ocorreu a partir de 2008.

Tabela 6. Número de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária – 2004 a 2009

Estado	Total 2004	Acréscimos ou reduções					Total 2009
		2005	2006	2007	2008	2009	
Minas Gerais	68	6	7	7	10	239	337
São Paulo	66	0	0	1	38	176	281
Rio Grande do Sul	66	0	0	0	9	191	266
Rio de Janeiro	94	0	0	3	7	134	238
Rondônia	182	1	-2	3	5	0	189
Alagoas	71	-2	5	74	2	19	169
Amazonas	67	2	0	1	3	73	146
Rio Grande do Norte	139	1	3	1	2	0	146
Goiás	114	0	0	0	1	2	117
Piauí	103	1	6	1	5	0	116
Mato Grosso	70	2	0	6	20	7	105
Acre	91	1	3	0	0	0	95
Pará	90	0	0	0	2	0	92
Bahia	82	2	2	1	3	0	90
Ceará	75	4	7	-2	4	0	88
Mato Grosso do Sul	73	0	1	6	5	0	85
Tocantins	81	2	-4	0	5	0	84
Paraná	67	0	0	-11	12	15	83
Espírito Santo	74	2	3	0	2	0	81
Paraíba	72	2	3	-2	2	1	78
Amapá	68	3	1	0	5	0	77
Santa Catarina	44	0	-3	2	32	2	77
Pernambuco	71	1	1	0	3	1	77
Sergipe	73	2	5	-4	4	-3	77
Roraima	63	7	0	3	3	0	76
Maranhão	70	3	-2	3	0	0	74
Distrito Federal	68	1	0	3	4	-4	72

Fonte: PWC e CNI (2011).

Algumas das conclusões das análises de CNI e PWC (2011) e Angelis (2012) são as seguintes:

- Maiores custos tanto para os contribuintes quanto para a fiscalização e maiores complexidades e dificuldades operacionais devido a legislações diversificadas, grande variedade de margens de valor agregado estimadas, crescimento dos pedidos de ressarcimento nas operações interestaduais, surgimento da substituição tributária sobre

estoques a cada nova inclusão de produtos e surgimento do pagamento antecipado na entrada da mercadoria no estado;

- Aumento no preço final da mercadoria ao consumidor se comparado com o mesmo produto sujeito a tributação pelo regime normal de apuração do ICMS;
- Aumento do custo de capital de giro tanto das empresas substitutas como das substituídas;
- Grande número de contribuintes substitutos de vários portes, comprometendo a ideia original da substituição tributária que era racionalizar e facilitar a fiscalização concentrando o esforço da administração em poucos grandes contribuintes.

5. O IVA como Fonte de Receita de Governos Subnacionais das Federações

Não são muitos os países que utilizam o IVA como fonte de financiamento de governos subnacionais. Contudo, há uma diversidade de arranjos institucionais que merece ser descrita como pano de fundo para uma discussão de reforma do ICMS e dos quase-IVAs federais (PIS, COFINS e IPI). Esta sessão descreve os arranjos institucionais da Alemanha, Austrália, Canadá e Índia além dos da UE, considerada como uma confederação dos seus países membros.

Alemanha

Para que seja possível entender como a parcela da receita do IVA que cabe ao nível intermediário de governo (*länder*) é repartida é necessária uma breve consideração sobre as características do federalismo fiscal alemão.

O federalismo fiscal praticado na Alemanha é provavelmente o melhor exemplo de federalismo cooperativo existente. Ainda que a constituição alemã conceda elevado grau de autonomia aos *länder*, na prática, a grande abrangência da legislação federal deixa pouco espaço para a atuação autônoma dessas unidades de governo. Por outro lado, os *länder* têm grande influência sobre a elaboração das leis e sobre as decisões de política federal. No plano legislativo, eles estão representados na segunda câmara do parlamento, o *Bundesrat*, cujas atribuições incluem a aprovação de qualquer lei que afete suas finanças ou administração, o poder de veto sobre as demais leis, que pode ser rejeitado pela primeira câmara (*Bundestag*), e a iniciativa de leis que submete ao *bundestag*. No plano executivo, a coordenação das políticas do governo federal (*bund*), dos *länder*, e das municipalidades (*gemeinden*) é feita cooperativamente em inúmeros conselhos, sendo o principal o Conselho de Planejamento Financeiro (*Finanzplanungsrat*), que congrega os ministros de fazenda da federação e dos *länder*, além do ministro federal da economia e de representantes dos *gemeinden*.⁵⁴ Em suma, as unidades subnacionais tem espaço muito restrito para o exercício de autonomia fiscal mas participam intensamente da formulação das políticas que afetam suas finanças.

⁵⁴ Ver E. Wurzel, “Towards More Efficient Government: Reforming Federal Fiscal Relations in Germany”, Economics Department Working Paper n° 209, Organisation for Economic Co-operation and Development, Feb. 1999.

Em relação à disponibilidade de recursos, os três níveis de governo têm impostos próprios mas esses são muito menos importantes que os impostos partilhados (*Gemeinschaftsteuern*). Os últimos, que são os impostos de renda de indivíduos e de corporações e o IVA, correspondem a cerca de 70% da arrecadação total. São regidos por leis federais e administrados pelos *länder*.

A alocação dos recursos disponíveis entre unidades de governo é feita por meio de um procedimento complexo, o Sistema de Equalização Fiscal, que está subordinado ao preceito constitucional de igualdade de condições de vida em todo o país. O procedimento tem quatro fases. Na primeira fase ocorre a distribuição vertical dos recursos, ou seja, a receita tributária total é dividida entre o governo federal e os *länder*, com parcela reservada para uma subvenção às municipalidades (que, para efeito de finanças públicas são consideradas integrantes dos *länder*). Na segunda, a receita que cabe aos *länder* é distribuída entre eles (distribuição horizontal). Na terceira fase, promove-se a equalização das receitas dos *länder* (equalização financeira). Na última, definem-se as transferências suplementares do governo federal para os *länder* mais pobres (suplementação federal).⁵⁵

Na distribuição vertical, a constituição determina que o imposto de renda de indivíduos seja rateado entre o governo federal (42,5%), os *länder* (42,5%) e os *gemeinden* (15%) e que o imposto das corporações pertença 50% ao governo central e 50% aos *länder*. A distribuição vertical do IVA é definida por lei, varia ano a ano e é, portanto, o que flexibiliza a distribuição vertical. Contudo as variações são pequenas e o governo federal tem recebido aproximadamente 53% da receita (incluídos cerca de 12% que são transferidos para a UE), os *länder* cerca de 45% e os *gemeinden* por volta de 2% da receita do ano.

Na fase de distribuição horizontal, a receita dos impostos de renda atribuída aos *länder* é distribuída entre eles aproximadamente de acordo com o princípio de residência.⁵⁶ Quanto ao IVA, a parcela que cabe aos *länder* tem duas diferentes distribuições: pelo menos 75% do montante são distribuídos na proporção das populações das unidades e não mais que 25% são atribuídos às unidades cuja receita de impostos próprios somada à parcela que lhes cabe dos impostos de renda é, per capita, menor que a receita per capita média nacional desses impostos. O valor atribuído a cada um desses *länder* é função crescente da diferença entre a receita per capita média nacional e a sua receita per capita.

As fases de equalização financeira e suplementação federal não envolvem redistribuição da receita do IVA e sim da receita total ao final da segunda fase. Na terceira ocorre redistribuição de receita entre os *länder* e na quarta redistribuição vertical. O objetivo é, ao final, obter uma distribuição de receita que corresponda às necessidades de receita de cada unidade da federação de modo a satisfazer o princípio constitucional da igualdade de condições de vida em todo o país.

⁵⁵ Ver Bundesministerium der Finanzen, “The Federal Financial Equalisation System in Germany”, mimeo.

⁵⁶ Com respeito ao imposto de indivíduos cada *länder* recebe o imposto pago pelos seus residentes sobre rendas geradas no *länder* e fora dele. O imposto pago por uma corporação é rateado entre os *länder* em que ele tem estabelecimentos.

A principal deficiência desse sistema de partilha de receitas é o desincentivo ao esforço de arrecadação das unidades. Além disso, ele pode dar origem a uma competição por investimentos cujo instrumento seria o afrouxamento do controle de evasão por parte das administrações tributárias.

Australia

O imposto sobre bens e serviços (GST) introduzido em julho de 2000, é um IVA cuja receita pertence aos estados e territórios. Contudo, não é genuinamente um IVA subnacional posto que é regido por lei nacional e arrecadado pelo governo central que distribui sua receita líquida dos custos administrativos às unidades subnacionais.

A receita do GST substituiu as transferências de assistência financeira do governo central para os subnacionais até então existentes bem como a receita de diversos impostos estaduais que foram abolidos entre eles o Bank Account Debits Tax, conhecido como BAD tax, semelhante ao imposto e, mais tarde, contribuição sobre movimentação financeira (CPMF), que existiu no Brasil. Para viabilizar a transição, o governo central e os estados acordaram instituir transferências de recursos temporárias que terminariam em junho de 2006 que, tal como o “seguro-receita” da Lei Kandir,⁵⁷ garantiriam que nenhuma unidade perderia receita durante o período de transição. No entanto, já no ano fiscal 2003-04 apenas uma unidade subnacional teve receita abaixo do mínimo garantido e o mecanismo de compensação pode ser eliminado no ano fiscal seguinte.

A receita do GST é repartida entre estados e territórios de acordo com o Método de Equalização Fiscal Horizontal que, a exemplo do sistema alemão, pretende que todas as unidades sejam capazes de prover o mesmo padrão de serviços públicos mas que, diferente da equalização alemã, condiciona o atingimento dessa meta a igualdade de esforço de arrecadação própria e de eficiência no uso dos recursos públicos. Na prática, os coeficientes de participação são definidos por uma comissão com base em um modelo complexo. O modelo toma por base iguais participações per capita de todas as unidades e as ajusta pelas necessidades de certos serviços e pelas receitas peculiares a cada unidade para chegar aos valores das transferências per capita para cada uma delas.⁵⁸

Canadá

O Canadá apresenta uma diversidade de arranjos da tributação de bens e serviços. O IVA foi introduzido em 1991 no nível federal com o nome de Imposto sobre Bens e Serviços (GST) em substituição ao Imposto sobre Vendas do Manufaturador (MST). A província de Quebec também tem um IVA, o Imposto de Vendas de Quebec (QST). Cinco províncias participam do imposto de vendas harmonizado (HST). Três outras adotam impostos provinciais sobre vendas a varejo (PST) enquanto uma província e os três territórios não têm impostos provinciais sobre bens e

⁵⁷ Anexo da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

⁵⁸ Ver Commonwealth Grants Commission, Report on State Revenue Sharing Relativities, 2002 update, Supporting Information, Attachment C, Canberra, 2002.

serviços.⁵⁹ Trata-se, portanto, de um sistema de tributação das vendas bastante complexo. Somente as grandes linhas desse sistema são aqui apresentadas.⁶⁰

O QST é o único desses impostos que é genuinamente um IVA subnacional. Quebec define autonomamente a base e a alíquota do seu IVA e sua autoridade tributária administra o QST bem como, por acordo com o governo federal, o GST devido em seu território. A alíquota do QST é atualmente 9,975%. As bases do QST e do GST, inicialmente bastante diferentes, são atualmente quase idênticas. Todas as exportações de Quebec, inclusive para outras províncias, são tributadas com alíquota de QST igual a zero enquanto a alíquota do GST é zero nas exportações para o exterior mas normal, atualmente igual a 5%, nas exportações para outras províncias. As importações, inclusive as de outras províncias, são tributáveis. Nas importações do exterior, a administração tributária federal arrecada o imposto em favor de Quebec na entrada no país. Nas importações de outras províncias, Quebec cobra o imposto de empresas não registradas como contribuintes do QST e de consumidores. As importações de outras províncias feitas por contribuintes do QST têm o imposto diferido. Bens adquiridos em outras províncias e trazidos por consumidores para Quebec em geral não são tributados. Contudo, há regras especiais para a tributação de veículos e alguns outros bens trazidos de outras províncias por consumidores.⁶¹

Nas demais províncias, o GST é arrecadado pela administração tributária federal. O HST é semelhante ao GST mas as províncias participantes do imposto harmonizado têm alíquotas próprias aplicadas à base do GST.⁶² As províncias podem modificar as bases de seus impostos desde que os bens afetados pelas modificações não representem mais do que 5% da base do imposto. Diferentemente do QST, a receita provincial do GST não é diretamente obtida das transações correspondentes a cada província. A receita é distribuída mediante a aplicação de formulas de alocação da receita total arrecadada de forma tal que se simule aproximadamente o princípio de destino.⁶³ Para isso a base total do GST/HST do país é alocada entre as províncias segundo regras preestabelecidas. Nas províncias participantes do HST, a alíquota provincial é aplicada à base estimada.

⁵⁹ As cinco províncias que adotaram o HST são Newfoundland and Labrador, Nova Scotia, New Brunswick, Ontario e, desde abril de 2013, Prince Edward Island. British Columbia, que havia adotado o HST em 2010 reverteu ao uso do PST a partir de abril de 2013. As duas outras províncias que utilizam um PST são Manitoba e Saskatchewan. Não têm imposto sobre bens e serviços a província de Alberta e os territórios de Yukon, Nunavut e Northwest Territories.

⁶⁰ Para uma descrição mais detalhada do sistema de tributação canadense e de sua evolução ver R. M. Bird e P-P. Gendron, "Sales Taxes in Canada: The GST-HST-QST-RST 'System'", *Tax Law Review*, 63 (3): 517-582, 2010.

⁶¹ Para informações sobre as características do QST ver Revenue Québec (in collaboration with the Canada Revenue Agency), "General Information Concerning the QST and the GST/HST", Quebec, 2013.

⁶² As alíquotas das províncias são 8% em Newfoundland and Labrador, New Brunswick e Ontario, 9% em Prince Edward Island e 10% em Nova Scotia, sendo prevista a redução da alíquota de Nova Scotia para 9% e 8% em julho de 2014 e de 2015, respectivamente.

⁶³ No entanto, as transações inter-provinciais não são tributadas de acordo como princípio de destino. As exportações das províncias participantes do HST são tributadas com alíquota zero mas suas importações são tributadas pela província exportadora e um crédito de imposto é concedido ao contribuinte importador.

Índia⁶⁴

A Índia é uma federação, composta por 28 estados e sete territórios federais (um dos quais Déli), em que o grau de autonomia dos estados é tradicionalmente alto. A constituição fixa a competência para criar impostos do governo central e dos estados. Os governos locais não têm competência para criar impostos, embora os estados possam delegar-lhes tal poder. A constituição atribui ao governo central imposto seletivo sobre produtos manufaturados (exceto bebidas alcoólicas). Por competência residual, também lhe compete um imposto sobre serviços (IS). Aos estados cabe cobrar, entre outros, um imposto sobre vendas de mercadorias e um seletivo sobre bebidas alcoólicas. Vendas interestaduais estão sujeitas ao imposto central sobre vendas (CST), de competência do governo central, mas com receita entregue aos estados.

A evolução da tributação indireta guarda certa semelhança com a do Brasil embora as principais mudanças tenham ocorrido mais recentemente.

Assim, o governo central tinha:

- Um imposto seletivo em cascata, semelhante ao imposto de consumo brasileiro extinto em 1964. A partir de 2000, o imposto passou a ser cobrado pelo método do valor adicionado, como o IPI e denominado IVA central (CENVAT).
- O IS, instituído em 1994 incidindo apenas sobre três serviços: telefônicos, seguros e corretagem de ações. O imposto foi generalizado e incide atualmente, como o ISS, sobre uma lista de cerca de 100 serviços. Diferentemente do ISS, é cobrado pelo método do valor adicionado. Além disso, o IS incidente sobre serviços que são insumos de produtos manufaturados pode ser creditado contra débitos de CENVAT e vice versa.
- O CST, incidente sobre exportações interestaduais, como era no Brasil até a década de 30 o imposto de exportação de competência dos estados. Planejava-se a progressiva eliminação desse imposto até 2010, quando entraria em vigor o Imposto sobre Bens e Serviços (GST), a ser considerado adiante. Como a vigência do GST tem sido sucessivamente adiada, a alíquota do CST foi reduzida de 4% para 3% em abril de 2007 e para 2% em junho de 2008 mas os passos seguintes, redução para 1% em 2009 e eliminação em abril de 2010, não foram dados.

Os governos estaduais tinham um imposto de vendas em cascata, semelhante ao antigo imposto sobre vendas e consignações dos estados brasileiros. Foi substituído em 2005 pelo IVA estadual depois de um longo processo de criação que começou em novembro de 1999. Na época, em reunião dos ministros da fazenda do governo central e dos governos estaduais, decidiu-se criar uma comissão, o *Empowered Committee of State Finance Ministers*, semelhante em concepção (mas não em atuação) ao CONFAZ, com o objetivo de definir as características do IVA e preparar sua introdução. Nessa mesma reunião, como primeiro passo para a preparação do IVA, os estados decidiram acabar com a guerra fiscal a partir de janeiro de 2000, mediante

⁶⁴ O texto dessa subseção baseia-se R. Varsano, “Os IVAs dos BRICs”, in M. C. Sampaio de Souza et al. (orgs.), *Economia Pública Brasileira*, Brasília: Esaf, 2010.

implementação de pisos para as alíquotas aplicadas às diferentes categorias de bens e supressão dos esquemas de incentivos industriais relacionados ao imposto.⁶⁵

A intenção era iniciar a cobrança do IVA em abril de 2003, mas a introdução do imposto foi adiada, primeiro para 2004, e finalmente para abril de 2005. Ainda assim, nem todos os estados aderiram imediatamente ao IVA. Um estado, Haryana, introduziu o IVA antecipadamente em 2003. Déli e 19 estados instituíram em abril de 2005. Dos oito restantes, um introduziu o IVA em outubro de 2005, cinco em abril de 2006, um em janeiro de 2007 e Uttar Pradesh, o mais populoso, somente em janeiro de 2008. Note-se que o governo central comprometeu-se a compensar, à semelhança do “seguro-receita” da Lei Kandir, 100% das perdas de receita que acaso ocorressem no primeiro ano de vigência do IVA, 75% das do segundo e 50% das do terceiro.

Embora cada estado seja autônomo para legislar sobre o seu IVA houve um acordo para harmonizar os impostos.⁶⁶ A base dos IVAs estaduais inclui todos os bens exceto bebidas alcoólicas, bilhetes lotéricos e combustíveis automotivos que são sujeitos a outros impostos estaduais que utilizam tais bases. Há uma alíquota normal, 12,5%, e uma reduzida 4%, além de uma alíquota especial (1%) aplicável somente a adornos de ouro ou prata. A alíquota reduzida atinge bens constantes de uma lista que são considerados necessidades básicas ou insumos industriais ou agrícolas ou ainda bens de capital. Há também uma lista de produtos isentos que inclui cerca de 50 produtos agrícolas em estado natural para os quais há impedimento legal à tributação ou que são considerados essenciais. Há outra lista da qual cada estado pode escolher até dez produtos que queira isentar por terem importante impacto social local.

Os estados tributam operações internas e de exportação para outros estados. Exportações para o exterior não são tributadas tendo o exportador direito a crédito pelo imposto pago sobre insumos. Também dão direito a crédito o imposto pago sobre todas as demais aquisições de insumos e bens de capital no estado, mas não o imposto pago sobre insumos e bens de capital importados de outros estados. Isto, somado à cobrança do CST, implica grande viés contra aquisições de insumos fora do estado, fato que tem recebido severas críticas. Além desse problema, existe a restrição imposta pela constituição à tributação de serviços, que é de competência exclusiva do governo central. A despeito do progresso alcançado desde o início do século, a tributação indireta indiana é ainda bastante deficiente. Por isso, o processo de reforma continua.

A proposta ora em discussão é criar o Imposto sobre Bens e Serviços (GST), que é um IVA dual muito semelhante ao “imposto da união, dos estados e do distrito federal” proposto na emenda constitucional apresentada pelo poder executivo brasileiro em 1995.⁶⁷ O plano inicial era instituir o GST a partir de abril de 2010 em substituição aos atuais IVAs parciais — os estaduais, o

⁶⁵ A principal fonte das informações apresentadas a seguir sobre os IVAs estaduais é The Empowered Committee of State Finance Ministers, “A White Paper on State-Level Value Added Tax”, New Delhi, January 17, 2005.

⁶⁶ Não há, contudo, obrigatoriedade de seguir todas as regras acordadas e os impostos estaduais podem, na prática, diferir da descrição provida a seguir.

⁶⁷ PEC nº 175, de 1995.

CENVAT e o IS—e extinguir o CST, mas até o final de 2013 não foi possível chegar a um acordo que permitisse instituir o novo imposto.

As principais características do GST proposto pelo *Empowered Committee of State Finance Ministers* eram as seguintes:⁶⁸

- O GST será um IVA dual, ou seja, com dois componentes, um do governo central (CGST) e o outro dos governos estaduais (SGST). Aplica-se a todas as transações com bens e serviços, exceto aquelas consideradas isentas e as realizadas por estabelecimentos com receita bruta abaixo do limiar para registro como contribuinte do imposto;
- CGST e SGST serão pagos separadamente aos governos central e estadual, respectivamente; Créditos de CGST pago sobre insumos ou bens de capital serão compensados exclusivamente contra débitos de CGST e de SGST contra débitos de SGST exceto no caso de transações interestaduais;
- Prazos limites serão estipulados para compensação ou ressarcimento de créditos líquidos de imposto;
- Os procedimentos para recolhimento do CGST e do SGST serão, na medida do possível, uniformes;
- É desejável que o limiar do SGST seja uniforme em todo o país, propondo-se que seja definido como receita bruta igual a 1 milhão de Rupias (aproximadamente US\$ 16.000). O valor sugerido para o limiar do CGST é 15 milhões de Rupias (cerca de US\$238.000);⁶⁹
- Nas transações interestaduais será adotado o princípio de destino e, para pô-lo em prática, será utilizado procedimento semelhante ao “modelo barquinho” proposto na PEC nº175/95,⁷⁰ porém mais complexo. O contribuinte pagará ao governo central o GST interestadual (IGST), igual em valor à soma do CGST com o SGST. Diferentemente do “modelo barquinho”, em que o contribuinte pagaria à União os IVAs federal e estadual incidente sobre a operação interestadual menos os créditos de IVA federal incidente sobre todas as suas aquisições, na proposta indiana o contribuinte também considerará no cálculo do IGST os créditos de CGST e SGST relativos a insumos das operações interestaduais e pagará à parte para o governo central o CGST sobre as operações internas ao seu estado (e para o estado, o SGST). O estado exportador transferirá para o governo central o valor do crédito de SGST usado no pagamento do IGST. A empresa importadora creditará o IGST contra os débitos de SGST de seu estado e o governo central transferirá o valor do IGST para o governo do estado importador. Uma agência do governo central administrará as transferências de recursos. A vantagem desse procedimento sobre adoção de alíquota zero são as mesmas do “modelo barquinho”: evitar evasão e competição desigual. A vantagem sobre o “modelo barquinho” (e

⁶⁸ The Empowered Committee of State Finance Ministers, “First Discussion Paper on Goods and Services Tax in India”, New Delhi, November 10, 2009. A proposta aqui descrita já sofreu e certamente ainda sofrerá alterações. Ainda não há, porém, um documento que apresente a proposta em sua forma atual.

⁶⁹ Taxas de câmbio de 31 de dezembro de 2013 (<http://www.xe.com>).

⁷⁰ Ver R. Varsano, “A Tributação do Comércio Interestadual: ICMS Atual versus ICMS Partilhado.” Texto para Discussão, No. 382, Rio de Janeiro: IPEA, setembro 1995. Na literatura internacional, o modelo barquinho ficou conhecido como “compensating VAT (CVAT)”.

também sobre adoção de alíquota zero) é que o exportador não terá créditos líquidos de imposto. A restituição de imposto deixa de ser uma relação entre contribuinte e estado, passado a ser uma relação entre governos estaduais e central. As desvantagens em relação ao “modelo barquinho” são a complexidade dos procedimentos e os custos de cumprimento das obrigações tributárias e de administração, que são muito maiores.

- O GST terá, como o imposto estadual, duas alíquotas — normal e reduzida —, uma alíquota especial para metais preciosos e alíquota zero nas exportações para o exterior. Discute-se ainda se haverá uma lista de isenções para o SGST e se lista semelhante existirá para o CGST.

Para instituir o GST, será necessário aprovar uma emenda constitucional que elimine as competências exclusivas do governo central para tributar serviços e dos governos estaduais para instituir impostos sobre a venda de bens, o que não será algo politicamente difícil de obter caso todos ou a maioria dos estados estejam de acordo.⁷¹ Será necessário também, e está previsto, um esquema semelhante ao “seguro-receita” da Lei Kandir que compense temporariamente perdas de receita estaduais que venham a ocorrer.

União Europeia

Todos os IVAs de países membros da UE seguem as regras estipuladas na Diretiva Europeia do IVA (EVD) e, por isso, são semelhantes ainda que não idênticos, visto que a EVD oferece alguma flexibilidade e dispensa determinados países de seguir alguma de suas regras.⁷² Embora a EVD regule alíquotas, ela permite ampla autonomia dos países para sua fixação: a alíquota normal não pode ser menor do que 15% e os países podem adotar uma ou, no máximo, duas alíquotas reduzidas que não podem ser menores do que 5% e são aplicáveis apenas aos bens e serviços listados em um anexo à Diretiva.⁷³

Não há controles de fronteira no comércio entre países membros da UE. As exportações de um país membro para contribuintes de outros membros são tributadas com alíquota zero. O importador, por sua vez, não paga o imposto na entrada do bem no país, como ocorre quando importa de países não membros. O imposto é diferido até a venda posterior do bem importado ou a venda do bem ao qual se incorporou como insumo. Importações para consumo final, isto é, por importadores não registrados como contribuintes ou para consumo pessoal de contribuintes, são tributadas na origem.

O procedimento descrito tem deficiências importantes. Primeiro, há um viés em favor de importar de países membros em relação a importar de terceiros países ou adquirir o insumo no mercado doméstico, casos em que o contribuinte paga o imposto para depois obter o crédito. Segundo, consumidores finais têm um incentivo a adquirir bens em países com alíquota

⁷¹ Uma proposta de emenda para permitir a criação do GST foi enviada ao Parlamento em 22 de março de 2011.

⁷² EVD é a Diretiva do Conselho Europeu 2006/112/EC, de 28 de novembro de 2006, com alterações posteriores (em <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20130815:EN:HTML>). A EVD substituiu a chamada Sexta Diretiva.

⁷³ Título VIII, Capítulo 2 e Anexo III da EVD.

relativamente baixa, principalmente nos casos em que os bens têm valor unitário elevado e baixo custo de transporte. Para mitigar esse problema, vendas acima de determinado valor realizadas por empresas que praticam tele-comércio são tributadas com a alíquota do país de destino e veículos pagam o imposto do país onde são registrados. Terceiro, a alíquota zero e a inexistência de controles de fronteira são um convite à fraude, entre elas a “fraude do carrossel” (conhecida no Brasil como o “passeio da nota fiscal”). Para combater a fraude foi criado em 1992 o Sistema de Troca de Informações do IVA (VIES): uma norma do Conselho da União Europeia requer que seus membros mantenham uma base de dados eletrônica em que são guardadas por cinco anos informações sobre todas as exportações para contribuintes de outros países membros.⁷⁴ Cada país comunica aos demais membros o valor total das exportações de bens para cada um dos contribuintes do IVA daquele país membro. Há reclamações quanto à defasagem entre o momento da operação e aquele em que a informação está disponível, o que permite que o fraudador desapareça antes de ser alcançado pela administração.

6. Reformas para Aproximar o ICMS das Melhores Práticas Internacionais

Sumário das principais deficiências do ICMS

São tantas as deficiências do ICMS que é quase impossível fornecer uma lista completa das mesmas. Em síntese, suas deficiências são estar muito longe de ser um imposto sobre o consumo e de ser um imposto geral. A qualidade de um IVA é tão melhor quanto mais próximas de um imposto geral sobre o consumo sejam suas características. Resumindo o que se relatou na Seção 4, as principais deficiências do ICMS são:

- Sua base não inclui as prestações de serviços, exceto os de transporte e comunicação;
- O ICMS onera os investimentos posto que o imposto incidente sobre bens que se incorporam ao ativo permanente só pode ser creditado ao longo de 48 meses;
- O imposto pago sobre insumos só pode ser creditado caso os insumos se incorporem aos produtos vendidos ou sejam consumidos ao longo do processo de produção (critério de crédito físico);
- Há um grande número de isenções e não incidências, inclusive isenções para empresas (guerra fiscal);
- Créditos de imposto acumulados pelos contribuintes não são em geral restituídos nem mesmo no caso de exportadores;
- O ICMS não tem um limiar, ou seja, todos os estabelecimentos, mesmo os mais minúsculos, têm que se inscrever como contribuintes.
- Por outro lado, o ICMS integra o Simples Nacional, o que permite que contribuintes abaixo de determinado limite de receita bruta paguem um imposto sobre o faturamento. Esse limite constitui de fato um limiar para o ICMS e esse limiar (receita bruta de R\$3.600.000 por ano)

⁷⁴ Regulamento No 1798/2003 do Conselho da União Europeia.

é o mais elevado do mundo, implicando que um grande número de empresas potencialmente capazes de manter a contabilidade necessária para pagar um IVA estão sujeitas a tributação cumulativa;

- O número de casos de substituição tributária é enorme, especialmente nos estados mais desenvolvidos, o que atenta contra a essência do IVA e pode criar sérias distorções;
- O número de alíquotas utilizadas em alguns estados é extremamente alto. Múltiplas alíquotas dificultam e encarecem a administração do IVA;
- O híbrido de princípios de origem e destino utilizado no comércio interestadual cria inúmeras distorções além de estimular a guerra fiscal.

Em suma, devido ao grande número de isenções, de casos de substituição tributária e de alíquotas bem como ao fato de que restituições de créditos acumulados são raras é praticamente impossível reconhecer no ICMS as características de um IVA. Há consenso de que uma reforma do ICMS é necessária caso o país queira crescer de forma sustentada. Os problemas são especificá-la e viabilizá-la.

Há vários níveis possíveis de reforma: a) reforma de algumas características ou geral do ICMS; b) reforma geral da tributação de bens e serviços pelos três níveis de governo, o que permitiria incluir prestações de serviços na base do ICMS bem como mudança nas características dos quase-IVAs federais; c) reforma da tributação associada a mudanças nas relações federativas, especialmente transferências intergovernamentais; e d) reforma fiscal geral, incluindo desvinculações e outras medidas para aumentar a eficiência do gasto. Somente as reformas estritamente tributárias são consideradas nessa seção, não obstante o mérito de reformas fiscais mais abrangentes, que talvez sejam a única forma de viabilizar politicamente mudanças em tributos. Um breve histórico das tentativas de reformas abrangentes no Brasil nos últimos 50 anos e uma proposta de processo de reforma para uma nova tentativa são discutidos na seção final deste trabalho.

Reformas somente do ICMS

A discussão recente tem se centrado na alteração da tributação do comércio interestadual e tem considerado como seu objetivo eliminar a guerra fiscal. Mesma a adoção plena do princípio de destino nas operações interestaduais, que deveria ser o alvo dessa reforma, não garante a eliminação da competição fiscal entre estados por investimentos que, diga-se de passagem, é um objetivo cuja desejabilidade é discutível. A competição pode continuar com a concessão de subsídios à produção não relacionados ao ICMS. O que o princípio de destino eliminaria — e não há dúvida quanto à desejabilidade de eliminar — é a possibilidade de um estado conceder um incentivo cujo custo em termos de receita perdida recai sobre outro. Nessas circunstâncias, há um enorme estímulo a que os estados maximizem a concessão de incentivos e, no curto e médio prazo, aqueles estados que não concederem perdem, tanto porque seus contribuintes são atraídos por estados concedentes como porque pagam a conta dos incentivos por eles concedidos. No

longo prazo, dado que todos os estados podem conceder incentivos semelhantes, os incentivos deixam de ser incentivos e se tornam meras reduções de imposto comuns a todos os estados.⁷⁵

Desestimular a guerra fiscal não é a única vantagem que a adoção do princípio de destino no comércio interestadual traria. É bem sabido que ela redistribuiria a receita do ICMS em benefício dos estados mais pobres, que são importadores líquidos em comércio interestadual.⁷⁶ Há, porém diversas outras vantagens da adoção do princípio raramente salientadas. Uma delas é que a adoção do princípio de destino corrigiria uma enorme injustiça da presente tributação: um estado cuja balança de comércio internacional é superavitária, o que é um importante objetivo nacional, tende a incorrer um déficit na balança interestadual o que o coloca em uma situação em que, por um lado, as exportações para outros países são tributadas com alíquota zero e, por outro, parte da receita relativa à suas importações de outros estados pertence ao estado de origem. O Pará é o principal exemplo dessa injustiça. Khair (2011) estima que, se o princípio de destino fosse adotado, sua receita de ICMS cresceria 23,8%.⁷⁷

Além disso, se insumos são importados de outro estado, o estado que exporta para o exterior tem que conceder crédito por imposto que não arrecadou. Esse é um dos argumentos usados pelos estados — com toda razão nesse particular — para negar a restituição de créditos acumulados pelos exportadores. Esse é apenas um dos casos em que o esquema atual de tributação do comércio interestadual promove redistribuição não intencional de receita entre estados. De fato, ela ocorre sempre que a operação interestadual entre contribuintes é o último elo da cadeia de transações (caso dos bens de capital) ou quando a transação seguinte é tributada com alíquota inferior a aplicável à operação interestadual (caso das exportações, tributadas com alíquota zero, ou quando um estado importa de outro um bem tributado com a alíquota de 12% e o revende a um contribuinte em um terceiro estado aplicando a alíquota de 7%).

Embora a adoção do princípio de destino no comércio interestadual seja extremamente desejável, sua adoção por meio de alíquota zero agravaria importantes distorções que já existem em virtude de alíquotas aplicáveis ao comércio interestadual menores que as aplicáveis a operações internas aos estados. Por isso, é importante que a adoção do princípio de destino — ou mesmo a redução de alíquotas aplicáveis ao comércio interestadual que vem sendo discutida — seja conjugada a algum procedimento que permita arrecadar o imposto na origem e transferir a receita para o estado de destino.⁷⁸ A nota fiscal eletrônica posta em uso recentemente permite a adoção com

⁷⁵ Ver R. Varsano, “A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde”, *Planejamento e Políticas Públicas*, nº 15, jun. 1997, pp. 3-18

⁷⁶ Ver, por exemplo, os resultados das simulações realizadas em GT44-A – Alíquotas Interestaduais, Comissão Técnica Permanente do ICMS – COTEPE/ICMS, “Balança Comercial Interestadual do ICMS em 2011 - ICMS nas Operações e Prestações Interestaduais com Regime Tributário Atual e com Modelo Simulado – Metodologia, Resultados e Comentários”, mimeo, Conselho Nacional de Política Tributária, versão de 18/12/2012. Ver também A. Khair, “Avaliação do impacto de mudanças nas alíquotas do ICMS nas transações interestaduais”, *Textos para Debate # IDB-DP-212*, Washington, DC, Banco Interamericano de Desenvolvimento, Novembro de 2011.

⁷⁷ Khair (2011), *op.cit.*, p. 21.

⁷⁸ Sobre as vantagens da adoção do princípio de destino no comércio interestadual e as desvantagens de usar alíquota zero para isso, ver R. Varsano, “Subnational Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution”, in Shahid Javed Burki and Guillermo Perry et al. (eds.), *Decentralization and*

baixo custo de procedimento com essa finalidade. Finalmente, cabe alertar que a adoção do princípio de destino — ou mesmo a redução de alíquotas aplicáveis ao comércio interestadual que vem sendo discutida — implicará aumento do valor dos créditos acumulados pelos contribuintes. Isto torna ainda mais premente dar uma solução ao grave problema de não restituição de créditos acumulados.

Outra linha de reformas que se limita ao ICMS seria reviver a versão original da Lei Kandir, ou seja, exonerar bens de capital e dar vigência imediata ao crédito de imposto para os bens de uso e consumo, atualmente prevista para 1º de janeiro de 2020. Evidentemente, ambos os casos implicariam perda de receita no curto prazo e foi para facilitar a transição que a Lei Kandir criou o “seguro-receita”. Além disso, ambas as medidas tenderiam a aumentar o valor dos créditos acumulados por contribuintes. Por essas razões seria essencial, a exemplo da reforma tratada no parágrafo anterior, a solução do problema de não restituição de créditos acumulados e seria recomendável realizar simultaneamente drástica redução do número e do valor das isenções, incentivos fiscais e não incidências. Estudos empíricos que, com razoável precisão, estimem as perdas de receita em relação à situação atual das exonerações de bens de capital e de bens de uso e consumo e determinem o valor dos créditos acumulados e dos gastos tributários do ICMS são essenciais para viabilizar essa reforma.

Finalmente há duas outras importantes reformas do ICMS que só dependem da ação dos governos estaduais. A primeira, que depende de cada estado mas também de resoluções do CONFAZ, é a racionalização do uso da substituição tributária. Angelis (2012) discute diversas propostas nesse sentido.⁷⁹ A segunda, que cada estado pode realizar autonomamente, é a redução do número de alíquotas positivas a não mais que duas ou três, observado que deveria ser regra geral, definida em lei complementar, que a mesma alíquota aplicada a determinado produto nacional deve se aplicar a produto similar importado.

Ainda em relação a alíquotas mas requerendo emenda constitucional para mudança, é o fato de que o valor do imposto está incluído na sua própria base (a chamada “cobrança do imposto por dentro”). Este fato em si não cria distorções mas pode estar afetando o comportamento dos consumidores por encobrir a verdadeira alíquota de imposto que ele está pagando, que é bem maior que a alíquota legal. Sendo t_v a alíquota verdadeira e t_N a alíquota nominal definida pela legislação têm-se $t_v = t_N / (100 - t_N)$, ou seja, a alíquota fixada em 17% é de fato 20,48% e a de 25%, que usualmente incide sobre petróleo e seus derivados e energia elétrica, é verdadeiramente 33,33%. No caso de serviços de comunicação há alíquotas verdadeiras extravagantes como, por exemplo, 40,85% em Goiás, Mato Grosso, Rio de Janeiro e Paraná ($t_N = 29\%$) e até maiores, chegando a 53,85% ($t_N = 35\%$) em Rondônia.⁸⁰

Accountability of the Public Sector, Proceedings of the Annual Conference on Development in Latin America and the Caribbean 1999, pp. 339-55, Washington D. C.: The World Bank, 2000.

⁷⁹ A. de Angelis, op.cit., pp. 72-82.

⁸⁰ <http://www.teleco.com.br/tributos.asp>. O autor não conhece outros países onde haja uma alíquota de IVA da ordem de 40%. Ver também I. Coelho, “Ofuscação Tributária: Cálculo do ICMS “por dentro” é indefensável”, em

Reformas que envolvem o ICMS e outros impostos

O ICMS e o Simples Nacional

Como se mencionou anteriormente, a maioria dos países adota um regime simplificado de tributação para pequenos contribuintes. Na maioria dos casos o regime simplificado substitui o IVA, podendo haver ou não um segundo regime simplificado para o imposto de renda. Há países em que um único regime simplificado substitui o IVA e o imposto de renda bem como aqueles em que ele substitui vários impostos, como é o caso do Simples Nacional brasileiro. Comumente, o regime simplificado consiste em um imposto sobre a receita bruta e, portanto, cumulativo. Por isso, o objetivo de minimizar distorções econômicas requer que o teto para enquadramento do contribuinte no regime simplificado, usualmente definido como um valor de receita bruta, seja o mais baixo possível. Por outro lado, o objetivo de redução dos custos de administração dos impostos e de cumprimento das obrigações tributárias requer que o teto seja o mais elevado possível. Cada país escolhe o teto de seu regime simplificado buscando equilibrar esses dois objetivos.

Como se viu, o teto do regime simplificado brasileiro é o mais elevado do mundo, muito mais alto do que o segundo maior teto. Como, para o contribuinte, a adoção do Simples Nacional é opcional, é certo que o valor elevado do teto está implicando, além de desnecessárias distorções, arrecadação menor do que poderia ser obtida se todos os contribuintes capazes de manter contabilidade com qualidade compatível com a requerida para pagamento do IVA estivessem enquadrados no regime normal. É necessário mas, ao mesmo tempo, politicamente muito difícil corrigir essa anomalia.

O ICMS e o ISS

Outra reforma importante e também politicamente difícil é a inclusão de serviços na base do ICMS. Com respeito à eficiência econômica, a não inclusão dos serviços na base implica dupla tributação de insumos: serviços usados na produção de mercadorias são tributados pelo ISS e pelo ICMS, o mesmo ocorrendo com mercadorias usadas na produção de serviços. Além disso, serviços destinados ao consumo final sofrem tributação mais branda que produtos industrializados, o que é ainda mais agravado pelo PIS e a COFINS em que a carga sobre serviços é em geral menor que a incidente sobre produtos industriais.⁸¹ Além disso, elasticidade renda da demanda por serviços é maior (em valor absoluto) que a elasticidade da demanda por mercadorias. No nível macroeconômico, isso significa que, à medida que a economia cresce, a participação do setor serviços no PIB tende a aumentar e isso dá dinamismo à receita dos IVAs de outros países que, devido a conter serviços em suas bases, tende a crescer a taxas mais elevadas que a do PIB. Não é o caso da receita do ICMS cuja base não inclui serviços. No plano

Consultor Jurídico, 8 de agosto de 2013 (<http://www.conjur.com.br/2013-ago-08/isaias-coelho-calculo-icms-dentro-indefensavel>)

⁸¹ Ainda que a tributação dos serviços pelo ISS, PIS e COFINS seja cumulativa, a alíquota do ISS é, em geral, muito menor que a do ICMS e as alíquotas do PIS e COFINS aplicada aos serviços são muito menores que as aplicadas aos bens que sofrem tributação dita “não cumulativa”.

microeconômico, a não inclusão de serviços na base imprime regressividade ao ICMS posto que a proporção do orçamento familiar gasta em serviços é maior nas famílias de renda alta do que nas de baixa renda.

Há, portanto, óbvias vantagens na inclusão de serviços na base do IVA e, por isso, a França o fez em 1968, um ano após a criação do ICM, e quase todos os países do mundo que introduziram IVAs após a Dinamarca escolheram a inclusão. Como se mencionou ao longo deste texto, dois BRICs além do Brasil não incluem serviços na base de seus IVA. A China já começou experiências visando à inclusão com consequente eliminação do imposto subnacional sobre serviços. Como no caso da China, a principal dificuldade para a generalização do ICMS é definir fontes alternativas de financiamento dos municípios. A Índia está em vias de alterar sua constituição para poder incluir serviços na base, além de criar um IVA dual.

O ICMS e os quase-IVAs federais

Nenhum dos impostos federais pode ser considerado um IVA em vista das definições encontradas na literatura contemporânea. Contudo, a contribuição para o PIS, a COFINS e o IPI são quase-IVAs, os dois primeiros muito distorcivos e o último em desuso no mundo devido ao custo de administração elevado em face da receita gerada. A pergunta óbvia que vem à mente é: por que não substituí-los bem como o ICMS por um único IVA muito menos distorcivo ou, para preservar a autonomia estadual, em um IVA dual, semelhante ao da província de Quebec discutido na seção anterior? Como se viu naquela seção, a proposta correntemente em discussão na Índia segue esse modelo.

Um IVA dual foi proposto pela primeira vez no Brasil em 1995 pelo governo federal (PEC nº 175/95). Propostas semelhantes, mais amadurecidas, estiveram em discussão em 1999 e em 2007.⁸² Ele é, na percepção do autor deste trabalho, a solução que melhor atende às características da federação brasileira, pois permite um bom equilíbrio entre a autonomia dos estados para tributar e a necessidade de coordenação com a União, que é a gestora da política econômica. Um possível sistema de tributação de bens e serviços seria: a) substituição do PIS, da COFINS, da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre combustíveis (CIDE) e do IPI por um IVA federal com características compatíveis com as melhores práticas internacionais e um imposto unistágio seletivo sobre fumo, bebidas, combustíveis e veículos automotores; b) reforma do ICMS para incluir na base todos os serviços, compatibilizá-lo com as melhores práticas internacionais e harmonizá-lo com o IVA federal; e c) eliminação do ISS, com participação dos municípios na arrecadação do IVA dual ou, alternativamente, com a criação de um imposto municipal sobre vendas a varejo.

⁸² Em 1999, Substitutivo do Relator à PEC nº 175/95 aprovado pela Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados e, em 2007, proposta apresentada pelo Ministério da Fazenda à Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal em abril de 2007. Em fevereiro de 2008, o Poder Executivo Federal enviou ao Congresso uma proposta de emenda constitucional na qual propunha IVAs federal e estadual sem especificar se seriam harmonizados ou não (PEC nº 233, de 2008).

Outro modelo de sistema tributário, discutido e aprovado no Senado entre 2007 e 2008, é o proposto pela Subcomissão Temporária de Reforma Tributária da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado (CAERT/CAE/Senado) cujo relator foi o Senador Francisco Dornelles.⁸³ Nessa proposta o imposto a ser criado, o IVA Nacional, se assemelha ao IVA alemão, descrito na sessão anterior: a União teria a competência para criar, legislar e regulamentar o imposto e os estados para arrecadá-lo e fiscalizá-lo; a receita seria compartilhada pela União e os estados. O IVA Nacional substituiria o ICMS bem como todos os tributos federais incidentes sobre o faturamento ou a receita das empresas, como é o caso do IPI, da COFINS e do PIS e da CIDE, além das contribuições destinadas ao Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST) e ao Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (FUNTTEL), dentre outros. Sua base incluiria tanto mercadorias como prestações de serviços. No entanto, o ISS continuaria a existir. A proposta condiciona à realização de estudos adicionais uma possível incorporação do ISS ao IVA Nacional, caso em que o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) passaria da competência estadual para a municipal.

O IVA Nacional seria sempre cobrado na origem mas apenas uma pequena parte da arrecadação seria atribuída ao estado de origem. A maior parte seria alocada entre todos estados segundo índice de participação relativa no consumo final dos bens e serviços tributados, apurado periodicamente pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). O princípio de destino seria utilizado no comércio exterior e os bens de capital exonerados. Contudo, o IVA Nacional não seria um imposto geral sobre o consumo posto que poderia ter até oito alíquotas, cabendo ao Senado fazer a correspondência entre cada mercadoria ou serviço e uma das até oito alíquotas. A cobrança feita seria “por fora”, ou seja, o imposto não estaria incluído em sua própria base. Seria facultado aos estados cobrarem no destino um adicional de imposto sobre até quatro mercadorias ou serviços. Seria vedada a concessão de incentivos fiscais que não tenham caráter nacional. Em suma, o IVA nacional é um modelo que busca atender algumas das críticas à atual tributação e, ao mesmo tempo, suavizar os conflitos existentes entre estados quando às características do imposto que estariam dispostos a aceitar. Por isso, tem as vantagens e desvantagens de uma proposta que fica no meio do caminho.

7. Tentativas de Reforma Tributária ou Fiscal Abrangente

Rezende (2012a) defende a tese de que é necessário, por várias razões, empreender uma reforma fiscal abrangente que “trate simultaneamente do sistema tributário, da coesão federativa, da reconstrução do planejamento e do orçamento, das garantias sociais e do equilíbrio regional, [sem o que] é impossível alcançar o objetivo de o Estado brasileiro garantir a isonomia de oportunidades de ascensão social a todo o cidadão deste país”.⁸⁴ O mencionado trabalho contém vários argumentos convincentes a favor da tese.

⁸³ Senado Federal, *Proposta de Sistema Tributário*, Senado Federal/ Secretaria Especial de Editoração e Publicações/Subsecretaria de Edições Técnicas, Brasília, 2010.

⁸⁴ F. Rezende, *Reforma Fiscal e Equidade Social*, Rio de Janeiro, Editora FGV, 2012.

A experiência com tentativas de reforma abrangente no Brasil é, no entanto, desanimadora. O modelo que deu início à reforma de 1988 foi deturpado ao longo do processo de elaboração da Constituição; e mesmo a reforma limitada ao ICMS promovida pela Lei Kandir em 1996 foi seguida de retrocesso que eliminou parte de seus benefícios. Contudo, essas tentativas deixaram alguns modelos e ensinamentos que podem ser úteis para pensar tentativas futuras de forma a aumentar a probabilidade de êxito.

Um breve histórico das tentativas dos últimos 50 anos

O sistema tributário brasileiro passou por uma reforma global na década de 1960. Iniciada em 1963 e prevendo inicialmente uma reforma somente do Ministério da Fazenda mas com possibilidade de ampliação, ela foi de fato ampliada, passando a englobar também uma reforma da discriminação constitucional de rendas. Tal reforma foi consubstanciada na Emenda Constitucional nº 18/65.⁸⁵ Foi uma reforma que visava principalmente ampliar a arrecadação e melhorar a qualidade do sistema tributário quanto a seus efeitos sobre a eficiência econômica e o investimento. Sua aprovação, facilitada pelas circunstâncias políticas da época, permitiu que o sistema tributário cumprisse destacado papel como instrumento do chamado “milagre brasileiro” do final da década de 1960 e início da década de 1970.⁸⁶

Muitas reformas pontuais aconteceram entre essa reforma e a reforma global seguinte, que ocorreu com a promulgação da Constituição de 1988. Relativas à discriminação de rendas, destacam-se os sucessivos aumentos dos percentuais de distribuição dos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos municípios (FPM) e as sucessivas reduções das alíquotas de ICM aplicáveis às operações interestaduais que, na legislação original, eram iguais às internas, destinando, portanto, a receita dessas operações ao estado de origem e que, ao longo do tempo, atribuíram parcela crescente da receita ao estado de destino. Nenhuma das reformas pontuais alterou significativamente as características dos impostos sobre bens e serviços.

Durante o processo de elaboração da Constituição de 1988, coube à Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças elaborar o modelo de sistema tributário que deu início aos debates. O Anteprojeto da Subcomissão baseou-se principalmente no modelo proposto pela Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativa da Secretaria de Planejamento da Presidência da República (CRETAD). Esse modelo que, embora criticável, era internamente consistente, foi alterado pela Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças e, mais adiante, pela Comissão de Sistematização e pelo Plenário da Assembleia Nacional Constituinte. Concomitantemente, a Comissão da Ordem Social criou um verdadeiro sistema tributário paralelo cuja receita foi vinculada a gastos com a seguridade social. A Comissão de Sistematização manteve os dois sistemas paralelos que sobreviveram à votação em Plenário. O

⁸⁵ Emenda Constitucional nº 18, de 1 de dezembro de 1965.

⁸⁶ Para uma discussão sucinta desse processo de reforma ver F. Rezende (2012), *op.cit.*, seções 2.2 e 2.3, e R. Varsano, “O Sistema Tributário de 1967: Adequado ao Brasil de 80?”, *Pesquisa e Planejamento Econômico*, nº 11 (1), IPEA, Rio de Janeiro, pp. 203-228, seção 3.

processo político “resultou na aprovação parcial de propostas que só faziam sentido em seu conjunto”.⁸⁷ Paralelamente, as demais Comissões temáticas, inclusive a da Comissão da Ordem Social definiram as políticas públicas sem atentar para a capacidade de geração de receita da tributação. O resultado final desse processo de redefinição global do Estado brasileiro foi um sistema tributário de má qualidade e com capacidade de geração de receita pública incompatível com o papel atribuído ao Estado pela Constituição de 1988.

Após uma tentativa de reforma tributária global em 1992,⁸⁸ frustrada pelo impeachment do Presidente Collor de Mello, o debate sobre a reforma do Estado brasileiro foi retomado em 1993, já no Governo Itamar Franco. A "Agenda Brasil", fórum criado com esta finalidade a partir da oportunidade, propiciada pela discussão da lei da política salarial, de congregar representantes dos diversos segmentos da sociedade - pretendeu debater o tema globalmente. A iniciativa não conseguiu se sustentar. São várias as causas do seu insucesso. Uma delas, como ficou claro à época, é que o tempo necessário para concluir um debate desta magnitude é incompatível com aquele de que dispõem os recursos humanos qualificados que representam tanto o governo como as entidades da sociedade nesta discussão.

Várias tentativas de reforma abrangente ocorreram a partir de 1995. Por diversos motivos, todas se frustraram. A proposta de 1995, após discussão inicial, estagnou quando as atenções se voltaram para o projeto de lei complementar que deu origem à Lei Kandir. Uma Comissão Especial da Câmara dos Deputados reativou a discussão em 1997 e o Governo Federal apresentou nova proposta, radicalmente diferente no que tange ao ICMS. Enquanto a proposta de 1995 era para adoção do IVA dual, a de 1997 previa a federalização do ICMS. Em 1999, a Comissão, após ampla negociação envolvendo o setor privado e os estados, conseguiu aprovar um Substitutivo do Relator nos moldes da proposta de emenda de 1995.⁸⁹ O Substitutivo foi repudiado pelo Governo Federal e não chegou a ser discutido em plenário. Foi retirado por Mensagem do Poder Executivo já em 2003, quando nova proposta de reforma foi apresentada e também não prosperou.⁹⁰ O mesmo ocorreu com propostas apresentadas em 2007 e 2008.⁹¹

Em vista das malogradas experiências de reforma abrangente do Estado tanto na Assembleia Nacional Constituinte quanto no fórum Agenda Brasil, Varsano (1994) concluiu que “em um ambiente democrático, é praticamente impossível elaborar e enviar ao Congresso um projeto completo de reforma do Estado e lograr a aprovação sem que sua consistência seja quebrada. De um lado, debates amplos são incapazes de gerar um projeto completo e consistente; de outro,

⁸⁷ S. Dain, “Visões Equivocadas de uma Reforma Prematura” in S. Dain, *Reforma tributária e Federação*, São Paulo, FUNDAP, 1995, p. 43-74.

⁸⁸ Brasil, Comissão Executiva da Reforma Fiscal, Relatório 1992. Ver também o livro que contém os trabalhos desenvolvidos pela Comissão: A. O. Mattos filho (coord.). *Reforma Fiscal: Coletânea de Estudos Técnicos*, São Paulo, Dórea Books and Art, 1993.

⁸⁹ O Substitutivo teve como base a proposta contida em J. R. Afonso, F. Rezende e R. Varsano, “Reforma Tributária no Plano Constitucional: uma Proposta para o Debate”, Texto para Discussão nº 606, Brasília, IPEA, novembro de 1998, que ficou conhecida como a “proposta do IPEA”.

⁹⁰ PEC nº 41/2003

⁹¹ PEC nº 31/2007 e PEC nº 233/2008.

mesmo projetos parciais de reforma preparados pelo Poder Executivo, bem mais limitados do que o necessário para realizar o ajuste estrutural do setor público, têm sofrido tamanha mutilação durante o processo legislativo que se tornaram de pouca valia até mesmo para o ajuste fiscal de curto prazo”.⁹² A frustração das propostas de reforma tributária abrangente posteriores a 1994 corroboram tal afirmação.

Uma proposta de processo para a reforma

Todas as tentativas de reforma tributária abrangente aqui mencionadas têm como ponto de partida uma proposta de emenda constitucional e como ela não logra aprovação não há a partida. Se a reforma abrangente é proposta na forma de um “pacote tributário” não há como escapar da apresentação inicial de uma emenda que altere substancialmente o capítulo Do Sistema Tributário Nacional,⁹³ onde estão estabelecidos os tributos de competência de cada nível de governo, a repartição das receitas tributárias e até mesmo as características de alguns dos impostos, em particular as do ICMS. Aprovar tal emenda sem que alterações introduzidas no processo legislativo transtornem sua coerência é tarefa praticamente impossível.

Talvez tendo em vista a experiência passada, o Governo Dilma Rousseff foi o primeiro governo pós-Constituição de 1988 a não propor uma reforma tributária abrangente. Preferiu ao invés propor reformas pontuais que, até o final de 2013, também não avançaram. Rezende (2012a) argumenta que mudanças pontuais estão fadadas ao fracasso pois “demandam compensações impossíveis de serem atendidas para aqueles que se sentem prejudicados. Em uma mudança abrangente, os efeitos cruzados de mudanças concomitantes podem abrandar resistências e facilitar a adoção de medidas compensatórias”.⁹⁴

Essas mudanças pontuais têm sido erroneamente denominadas “reforma fatiada”. Não é possível servir fatias de um bolo que não existe. Na discussão presente não existe ou, pelo menos, jamais foi explicitada uma proposta de reforma global. Uma reforma só pode ser fatiada caso exista um modelo que se deseja implantar e cujo processo de implantação se deseja fracionar de forma a facilitar sua tramitação e aprovação. Em outras palavras, fatiar a reforma “é entender a expressão “reforma” como designativa de um processo, ou seja, de uma ação continua a ser desenvolvida ao longo do tempo, e não como o projeto consolidado a ser algum dia apresentado ao Congresso”.⁹⁵

Ainda que não usem a expressão “reforma fatiada”, é isso o que discutem Varsano (1994) e Rezende (2012a).

Varsano (1994) propõe um arcabouço para a realização da reforma fatiada. Nessa proposta, ao contrário do pacote, em que um projeto pré-concebido é entregue à consideração do Congresso Nacional, o projeto é resultado do próprio processo. O ponto de partida é a explicitação dos

⁹² R. Varsano. "Um Método para as Reformas", em R. Varsano (coord.), O Brasil no Fim do Século: Desafios e Propostas para a Ação Governamental, Rio de Janeiro, IPEA, 1994, pp. 69-75.

⁹³ Capítulo I do Título VI da Constituição.

⁹⁴ F. Rezende (2012a), op. cit., p. 22.

⁹⁵ R. Varsano (1994), op. cit., p. 73.

objetivos das mudanças e um esboço dos resultados desejados e das ações necessárias ao seu atingimento. O esboço vai sendo detalhado e aos poucos implantado, na medida em que as condições políticas sejam favoráveis à discussão de um dado tema. Ao mesmo tempo, o projeto vai se modificando ao longo do processo, adequando-se face aos resultados já obtidos, de forma a assegurar a consistência ao seu final. Para que isso seja possível é necessária uma estratégia de ação bem traçada e um grande poder de coordenação técnica. Ao invés da tradicional "comissão de reforma", é preciso criar no corpo do governo grupos permanentes que inicialmente, sob coordenação centralizada, cuidariam da reforma e, posteriormente e para sempre, de forma descentralizada, seriam responsáveis pelo aperfeiçoamento contínuo dos serviços prestados pelo setor público. Estes grupos seriam os interlocutores técnicos do Poder Executivo Federal junto aos governos estaduais e municipais e ao Congresso Nacional.

Rezende (2012a) sugere objetivos para as mudanças, as reformas necessárias e quais devem ser as primeiras fatias da reforma em vista das discussões recentes sobre a federação. O objetivo básico, como informa o título do livro, é promover a equidade social. São requisitos para isso, entre outros, promover o equilíbrio federativo, proteger os cidadãos mais necessitados, dar transparência ao que é feito e a seus resultados e assegurar a responsabilidade fiscal. Para atingir tais objetivos, considera necessário promover o equilíbrio federativo, aperfeiçoar as garantias sociais, modernizar o sistema tributário, repensar a política regional e reconstruir o planejamento e o orçamento. Propõe como primas fatias da reforma: o aperfeiçoamento do ICMS, com harmonização das regras e adoção do princípio de destino nas operações interestaduais; adoção do princípio de equalização fiscal no rateio do FPE, utilizando parte dos recursos dos royalties para viabilizar a transição; e harmonização dos tributos federais sobre mercadorias e serviços com implantação gradual do IVA federal.

Algumas questões fundamentais para a reforma da tributação e discriminação de rendas na federação brasileira

Este trabalho pretendeu discutir reformas do ICMS mas, ao fim e ao cabo, discutiu também reformas da tributação de mercadorias e serviços em geral e até mesmo um pouco de reforma abrangente do Estado brasileiro. Isso resulta da dificuldade de tratar isoladamente, mesmo no plano conceitual, questões de finanças públicas que são por natureza interligadas. Essa dificuldade é, em si, um bom argumento a favor da tese de reforma abrangente, ainda que a experiência mostre que ela deve ser feita como um processo e não como um projeto a ser aprovado em determinada data.

Embora a reforma entendida como um processo tenha duração longa ou mesmo infinita, isso não significa que a introdução de cada um de seus componentes requeira longos períodos de transição. Ao contrário, os períodos de transição devem ser tão curtos quanto a possibilidade de absorção de perdas pelos que perdem e as capacidades de ajuste das administrações fiscais e dos contribuintes permitam, pois nem o país nem o próprio processo de reforma podem esperar por longo tempo até que os efeitos das mudanças se produzam. Por isso, a capacitação prévia e a

compensação temporária de perdas, que permitem acelerar a transição, são importantes no processo de reforma.

Aqui se propôs que para a reforma ser tratada como um processo é necessário que haja equipes dedicadas exclusivamente ao processo no governo federal, nos estaduais e até mesmo nos municípios de maior porte. Até onde sabe o autor, não existe em nenhum dos estados brasileiros uma assessoria, coordenadoria, divisão ou setor e, muito provavelmente, nem mesmo um único técnico, encarregado de, em tempo integral, conceber, discutir e por em prática a política tributária estadual. A situação na União não é muito diferente.⁹⁶ É praticamente impossível discutir reformas ou mesmo coordenação das políticas tributárias com interlocutores improvisados. Na prática, na falta de uma entidade responsável pela política tributária, essa não deixa de existir. Ela é feita no dia a dia das administrações tributárias cuja função precípua e atividade em tempo integral é arrecadar. Não por acaso o resultado é a proliferação de substituições tributárias, de vedações de créditos de IVA e a não restituição do que foi pago a mais, que facilitam a administração e aumentam de forma espúria a arrecadação.

Uma questão fundamental a definir para a realização de uma reforma, seja ela abrangente ou apenas do ICMS, é qual a composição desejada de fontes de recurso—receita própria, transferências devolutivas e transferências equalizadoras — para os estados e municípios brasileiros. Outra questão fundamental é como devem ser as fontes de receita própria; e a terceira é como definir critérios para transferências de equalização. Certos aspectos das experiências de outros países discutidas ao longo deste trabalho ajudam a definir o leque de escolhas.

Viu-se na seção V deste trabalho que em países desenvolvidos, transferências equalizadoras são instrumento central do federalismo e têm o papel primordial de assegurar mais homogeneidade, em qualidade e quantidade, na provisão de bens e serviços pelo setor público em todo o país. Na Austrália, o princípio de equalização é a base das transferências do IVA arrecadado pelo governo central mas pertencente aos estados. Na Alemanha, os *länder* arrecadam o IVA mas há transferências horizontais, além das verticais, visando a equalização. No Canadá, a grande autonomia para tributar das províncias não estimula abusos nem cria conflitos de monta entre elas devido, ao menos em parte, ao processo de equalização. No Brasil, nem mesmo sob pressão da decisão do Supremo Tribunal Federal que condenou o critério do FPE os estados conseguiram avançar na direção da equalização, ainda que haja teoricamente consenso de que esse é o caminho a seguir e existam bons trabalhos a respeito.⁹⁷

Sempre que se pensa em reforma tributária na federação brasileira busca-se uma formulação que se adeque a todos os estados e sua adoção simultânea em todos eles. Vimos que, nas províncias

⁹⁶ Existe na Receita Federal do Brasil a Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação (COGET). Pelos motivos expostos nesse mesmo parágrafo, a administração tributária não é o lugar apropriado para um setor responsável pela política tributária.

⁹⁷ Exemplos recentes são: S. Prado (coord.), *FPE – Equalização Estadual no Brasil – Alternativas e Simulações para a Reforma*, FGV Projetos e IDP, 2012; e T. Ter-Minassian, “Reforma do Fundo de Participação dos Estados (FPE), Textos para Debate # IDB-DP-216, Washington, DC, Banco Interamericano de Desenvolvimento, março de 2012.

do Canadá, há quatro diferentes tratamentos tributários para mercadorias e serviços. Há um IVA federal e a possibilidade de adesão ao HST mas só aderem as províncias que quiserem. Em um caso, British Columbia, houve a adesão e três anos depois a rejeição. Vimos que, na Índia, oito estados não introduziram o IVA quando ele foi criado mas, aos poucos, se prepararam para introduzi-lo ou, em alguns casos, só se convenceram que a mudança valia a pena depois de ver o resultado favorável nos estados que o introduziram. Será que o Brasil precisa realmente da homogeneidade na tributação e unanimidade na adoção de mudanças em estados que são tão desiguais, como Acre e São Paulo?

Os especialistas em tributação, sejam eles economistas, advogados ou administradores, brasileiros ou estrangeiras, são praticamente unânimes na condenação do ICMS que muitos consideram o pior IVA do mundo e exemplo do que não deve ser feito em matéria de tributação. O foco ainda não é tão intenso, mas certamente se intensificará, sobre os quase-IVAs federais cuja má qualidade compete com a do ICMS. Pouca dúvida resta de que a reforma da tributação de bens e serviços é condição necessária para atrair mais investimento e assegurar crescimento econômico mais rápido e sustentado. A experiência internacional aqui revista mostra que, além de ser necessário elevar a qualidade do ICMS e dos quase-IVAs federais ao nível das melhores práticas internacionais, há dois possíveis caminhos a seguir. O primeiro é a federalização do ICMS, transformando-o em um IVA semelhante ao da Austrália, ao da Alemanha ou ao HST canadense. O segundo é assegurar certo grau de autonomia tributária dos estados mas harmonizar os IVAs estaduais e estes com um novo IVA federal que substitua os quase-IVAs, que foi o caminho seguido em Quebec e que está sendo seguido na Índia. Para isso, é essencial que o ICMS seja, em cada estado, um imposto sobre o consumo no estado. Este autor acredita que a segunda opção, embora seja um caminho mais difícil, é a que melhor se adequa à história e ao futuro da federação brasileira.

Como se viu na seção anterior, há propostas de reforma apresentadas nos últimos vinte anos que seguem um ou o outro modelo. É preciso escolher um dos modelos e criar o processo da reforma. Uma sugestão quanto ao ponto de partida, seja qual for o modelo escolhido, é a reforma dos quase-IVAs federais, cujos passos iniciais podem ser dados até mesmo mediante lei ordinária,⁹⁸ e cujo resultado não tem praticamente nenhum impacto imediato sobre as finanças públicas das unidades subnacionais, implicando que as resistências a essa mudança estarão concentradas somente no setor de serviços.

Finalmente, ainda que óbvio, não é demasiado alertar para o tamanho e a complexidade da tarefa de reformar o Estado brasileiro ou mesmo somente a tributação e discriminação de rendas na federação brasileira. É preciso grande vontade política e uma enorme base de conhecimento para se levar avante uma reforma dessa natureza em que, no curto prazo, sempre haverá ganhadores e perdedores. Afonso, Soares e Castro (2013) oferece um diagnóstico razoavelmente atualizado do sistema tributário (dados até 2010), feito a partir de vasto levantamento e sistematização de

⁹⁸ A esse respeito ver artigo de J. R. R. Afonso, “Reforma tributária: o que falta para começar”, em O Globo, edição de 11 de março de 2011.

informações sobre a tributação no País, com o objetivo de subsidiar os debates em torno da reforma do sistema.⁹⁹ O estímulo para a realização desse trabalho veio da constatação de que todos falam em reforma tributária mas muito do que se fala é baseado em mitos e pouco se conhece a realidade tributária do país. Não obstante o grande esforço de coleta e sistematização de dados feito pelos autores, muitas informações essenciais para uma reforma ainda faltam. Por exemplo, não há informação confiável sobre os gastos tributários do ICMS nem sobre o montante de créditos de imposto acumulados por seus contribuintes.

A simples divulgação dessas e de outras informações provavelmente mostraria com clareza o quanto é absurda a tributação atual, o que contribuiria para catalisar a reforma. Em outras palavras, conhecimento é substituto para vontade política. Quanto maior a base de conhecimento acumulada menor será a resistência à reforma e, conseqüentemente, menor será o custo político de realizá-la. Por isso se afirmou na introdução a este trabalho que pesquisa é essencial para viabilizar a reforma. Quanto mais pesquisa existir medindo a importância de cada um dos inúmeros tópicos aqui discutidos e de seus efeitos sobre a economia e a sociedade, menos difícil será concretizar as reformas aqui consideradas, que constituem uma condição necessária para que o país tenha um crescimento econômico sustentado.

⁹⁹ J. R. R. Afonso, J. M. Soares e K. P. de Castro, “Avaliação da Estrutura e do Desempenho do Sistema Tributário Brasileiro – Livro Branco da Tributação Brasileira”, Documento para Discussão # IDB-DP-265, Washington, DC, Banco Interamericano de Desenvolvimento, Janeiro de 2013.