



Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros

Cadernos Fórum Fiscal
nº 3

HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

DEZEMBRO DE 2006

Programa
Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros & Fundação Getulio Vargas
Coordenação: Fernando Rezende

Cadernos Fórum Fiscal
n^o 3

HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Autores:

Gedalva Baratto (PR)

José Roberto Soares Lobato (SP)

Wieland Silberschneider (MG)

Eli Oliveira (PE)

Nilda Santos Baptista (PA)

Sérgio Prado

Orientação e Supervisão: Prof. Sérgio Prado (FGV e Unicamp)

ÍNDICE

APRESENTAÇÃO.....	6
PREFÁCIO.....	7
1. CONCEITOS, MODELOS E EXPERIÊNCIAS DE HARMONIZAÇÃO	8
1.1 - INTRODUÇÃO.....	8
HARMONIZAÇÃO: CONCEITOS INICIAIS	8
HARMONIZAÇÃO DO IVA: MOTIVOS E PROBLEMAS	11
<i>A transição para o IVA na tributação indireta</i>	<i>11</i>
<i>As federações e o IVA federal.....</i>	<i>12</i>
<i>O problema central do IVA em federações: viabilização do princípio do destino</i>	<i>15</i>
1.2 - DESCRIÇÃO PRELIMINAR DAS ALTERNATIVAS E MODELOS	17
A- AS SOLUÇÕES “TRADICIONAIS”: IVA CENTRAL, IVA SUBNACIONAL OU “DUPLO IVA”	18
B - AS SOLUÇÕES MODERNAS: DUPLA TRIBUTAÇÃO INTEGRADA	20
1.3. A EVOLUÇÃO DO IVA EUROPEU E AS PROPOSTAS DA COMISSÃO EUROPÉIA.....	22
<i>Descrição Preliminar das Alternativas e Modelos</i>	<i>22</i>
<i>A Imposição de um IVA Europeu (1970-1993).....</i>	<i>23</i>
<i>O Regime Transitório</i>	<i>24</i>
<i>A Proposta de 1987/1989.....</i>	<i>27</i>
<i>A Proposta de 1996.....</i>	<i>27</i>
1.4 - AS PROPOSTAS MODERNAS - UTILIZAÇÃO DE DOIS IMPOSTOS	31
<i>O Joint VAT, uma variante do imposto central único.....</i>	<i>32</i>
<i>Dual VAT: imposto abrangente federal como mecanismo de controle.....</i>	<i>33</i>
<i>CVAT - imposto federal compensatório.....</i>	<i>35</i>
<i>VIVAT- tributação em separado das operações intermediárias</i>	<i>38</i>
1.5 - UMA AVALIAÇÃO DAS DIVERSAS PROPOSTAS.....	40
CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO	43
APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS.....	43
<i>A proposta de 1987 da CE - câmara de compensação</i>	<i>44</i>
<i>O regime de transição atualmente vigente na Europa.....</i>	<i>46</i>
<i>A proposta de 1996 - uniformização em favor do contribuinte</i>	<i>47</i>
<i>O IVA pré pago - variante da proposta de 1987.....</i>	<i>48</i>
<i>Joint VAT - imposto central democrático</i>	<i>49</i>
<i>Dual VAT - o modelo “quebecois” como alternativa de flexibilidade</i>	<i>50</i>
<i>CVAT - imposto federal compensatório.....</i>	<i>51</i>
<i>VIVAT</i>	<i>53</i>
1.6 - UMA COMPARAÇÃO ENTRE DVAT, VIVAT E CVAT	55
<i>Autonomia de alíquotas</i>	<i>57</i>
<i>Preservação da cadeia.....</i>	<i>57</i>
<i>Simetria de custos para contribuinte</i>	<i>58</i>
<i>Nível de custos administrativos</i>	<i>58</i>
<i>Incentivos a arrecadação.....</i>	<i>59</i>
<i>Exigência de capacidade administrativa</i>	<i>59</i>
<i>Excesso de créditos.....</i>	<i>60</i>
<i>Exigência de distinção por tipo de comprador</i>	<i>60</i>
<i>Identificação do estado de destino.....</i>	<i>61</i>
<i>Mapeamento de créditos.....</i>	<i>61</i>
<i>Exigência de administração central</i>	<i>62</i>
<i>Algumas observações adicionais</i>	<i>62</i>
<i>Conclusão</i>	<i>63</i>

2 - BRASIL - HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DE IMPOSTO TIPO IVA: PERTINÊNCIA DE MODELOS ALTERNATIVOS DE IVA AO CASO BRASILEIRO	64
2.1. CONTEXTO DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA SOBRE BENS E SERVIÇOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	69
2.2. INCIDÊNCIA DE IVA CENTRAL EXCLUSIVO COM OU SEM APLICAÇÃO DE IVV SUBNACIONAL, COM ALOCAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO ENTRE AS ESFERAS DE GOVERNO MEDIANTE MECANISMOS DE <i>SHARING</i>	69
2.2.1). <i>INTRODUÇÃO E CARACTERÍSTICAS DA ‘ SOLUÇÃO CENTRALIZADA’</i>	72
2.2.2) <i>REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL EM 1997 E 1998</i>	78
2.2.3). <i>EXPERIÊNCIA PRÁTICA INTERNACIONAL CANADENSE - O IVA HARMONIZADO DO GOVERNO FEDERAL E PROVINCIAL DE NEWFOUNDLAND, NOVA SCOTIA E NEW BRUNSWIC</i>	81
2.3. IVA SUBNACIONAL COM TRIBUTAÇÃO, COBRANÇA E ALOCAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO AO ESTADO DE DESTINO, MEDIANTE MODELO AUTOMÁTICO DO TIPO “ALÍQUOTA ZERO/PAGAMENTO DIFERIDO”	87
2.4 IVA SUBNACIONAL COM TRIBUTAÇÃO E COBRANÇA NO ESTADO DE ORIGEM, COM ALOCAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO AO ESTADO DE DESTINO, POR MEIO DE MODELOS DO TIPO CÂMARAS DE COMPENSAÇÃO, CLEARING, FUNDÃO, FUNDINHO E COEFICIENTES DE PARTICIPAÇÃO.....	88
2.4.1) <i>CÂMARA BILATERAL DE COMPENSAÇÃO</i>	88
2.4.2) <i>CÂMARA MULTILATERAL DE COMPENSAÇÃO</i>	89
2.4.3) <i>FUNDO COM BASE EM ESTATÍSTICAS MACROECONÔMICAS DE CONSUMO</i> ...	90
2.4.4) <i>COEFICIENTES DE PARTICIPAÇÃO E FUNDINHO</i>	93
2.4.5) <i>CONSIDERAÇÕES FINAIS</i>	101
2.5) IVA SUBNACIONAL COM TRIBUTAÇÃO E COBRANÇA NO ESTADO DE ORIGEM, COM ALOCAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO AO ESTADO DE DESTINO, POR MEIO DE MODELO DO TIPO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	102
2.5.1) <i>INTRODUÇÃO E CONTEXTO</i>	102
2.5.2) <i>ANTECEDENTES À PEC 41/03 - O MODELO “TRAVESSIA”</i>	105
2.5.3) <i>O MODELO DA PEC 41/03</i>	108
2.5.4) <i>O MODELO DA PEC 285/04</i>	114
2.6. INCIDÊNCIA DE DOIS IVAS, UM DO GOVERNO CENTRAL E OUTRO DO GOVERNO SUBNACIONAL, HARMONIZADOS E INCIDENTES SOBRE A MESMA BASE, COM MODELOS DO TIPO: BARQUINHO, CVAT, DVAT (GST/QST) E VIVAT	121
2.6.1. <i>INTRODUÇÃO</i>	125
2.6.2. <i>APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA DO MODELO BARQUINHO AO CASO BRASILEIRO</i>	128
2.6.3. <i>BARQUINHO E O PROCESSO DE REFORMA TRIBUTÁRIA DO ICMS EM 1999</i> .	128
2.6.4. <i>APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA DO MODELO CVAT (Compensating Value Added Tax)</i>	131
2.6.5. <i>APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA AO CASO BRASILEIRO DO MODELO CANADENSE DE IVA NO GOVERNO CENTRAL E IVA NA PROVÍNCIA DE QUEBEC (GST/QST) - O ‘IVA DUAL’ (DVAT)</i>	134
2.6.6. <i>APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA DO MODELO VIVAT (Viable Integrated VAT) AO CASO BRASILEIRO</i>	138
2.6.7. <i>CONSIDERAÇÕES FINAIS - VARIÁVEIS RELEVANTES DOS MODELOS E SUAS APLICAÇÕES NO BRASIL</i>	157

LISTA DE SIGLAS

ADCT	- Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CF/88	- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CIDE	- Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	- Conselho Nacional de Política Fazendária
COTEPE/ICMS	- Comissão Técnica Permanente do ICMS
CPMF	- Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira
CSLL	- Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CVAT	- <i>Compensating Value Added Tax</i>
EC	- Emenda Constitucional
GST	- <i>Goods and Services Tax</i>
GT	- Grupo de Trabalho
HST	- <i>Harmonized Sales Tax</i>
ICA	- Operações relativas à Circulação de Combustíveis Automotivos
ICM	- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias
ICMS	- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IOF	- Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPI	- Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	- Imposto Sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza
ISS	- Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza
IVA	- Imposto sobre Valor Agregado
IVAs	- Impostos sobre Valor Agregado
IVC	- Imposto Sobre Vendas e Consignações
IVV	- Imposto Sobre Vendas a Varejo
LC	- Lei Complementar
LO	- Lei Ordinária
PEC	- Projeto de Emenda Constitucional
PIS/PASEP	- Programa de Integração Social; Programa de ...
PP1 e PP2	- Proposta Pedro Parente 1 e 2
QST	- <i>Quebec Sales Tax</i>
STN	- Sistema Tributário Nacional Brasileiro
UE	- União Européia
UF	- Unidade da Federação
UF	- Unidade da Federação
VIVAT	- <i>Viable Integrated VAT</i>

APRESENTAÇÃO

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

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

Este plano, que obteve a aprovação unânime do conjunto dos estados envolvidos, contemplava essencialmente a realização, por técnicos indicados pelas secretarias, de estudos, pesquisas e debates sobre quatro grandes temas que compõem o conjunto das questões abordadas pelo federalismo fiscal: Equalização de Receitas; Competição Fiscal; Harmonização Tributária e Cooperação Intergovernamental. A execução desse plano se deu por meio de da realização de palestras a cargo de profissionais indicados pela FGV, da leitura da bibliografia distribuída aos participantes e de encontros periódicos realizados em Brasília, para apresentações, debates e esclarecimentos.

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

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

Fernando Rezende, professor da EBAPE, FGV e coordenador técnico do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros.

Sérgio Prado, professor da UNICAMP e condutor dos ciclos de debates sobre o federalismo fiscal.

Prefácio

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

Inicialmente concebido pelo professor Fernando Rezende, o programa FFEB/FGV apontava a necessidade de sistematizar, de algum modo, o conhecimento sobre federalismo. Esta necessidade era reconhecida pela minha vivência, bem como pela de outros técnicos, colegas de secretarias estaduais de Fazenda. Particularmente no acompanhamento do processo de reforma tributária e de temas correlatos, como a repartição intergovernamental de receitas, ficou claro que os estados careciam do devido aprofundamento, de forma e em ambientes neutros, destes e de outros temas, cujos rumos têm o poder de afetar diretamente o equilíbrio federativo. Infelizmente, no mais das vezes, é possível constatar que determinantes diversos levavam - e ainda levam - matérias importantes, dentre as quais as de natureza fiscal, a uma apreciação tempestuosa, precipitada e sem adequada reflexão.

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

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

Conceitos, modelos e experiências de Harmonização

1.1 Introdução

HARMONIZAÇÃO: CONCEITOS INICIAIS

Em sentido geral, *harmonização tributária* refere-se a todas as regras e procedimentos que visem a reduzir os impactos negativos que os impostos possam exercer sobre a atividade econômica, em um dos seguintes sentidos:

- efeitos sobre as decisões relativas à distribuição espacial da produção e do investimento;
- efeitos sobre os fluxos e padrões de consumo.

Do ponto de vista da estrutura e técnica tributária, o problema da harmonização pode ser decomposto em três aspectos fundamentais: harmonização de bases tributárias, harmonização de alíquotas e, menos lembrado mas não menos importante, harmonização de normas e critérios de fiscalização e *enforcement*. Essencialmente, esses três aspectos dos sistemas tributários determinam, em conjunto, o nível de tributação efetiva incidente sobre as atividades econômicas privadas.

Sob outro ponto de vista, *harmonização tributária* refere-se à relação entre sistemas tributários de jurisdições distintas. Na medida em que espaços econômicos são divididos por fronteiras políticas de jurisdições com soberania para impor regras tributárias próprias, podem surgir distorções impostas pela tributação. Neste sentido, o conceito envolve a relação entre nações totalmente independentes em um mundo crescentemente globalizado, a relação de países dentro de uma comunidade econômica (União Européia) ou a relação entre jurisdições dentro de uma federação.

Finalmente, a questão da harmonização está em estreita e conflituosa relação com outros dois conceitos importantes no debate atual: autonomia jurisdicional (federativa, nacional) e competição fiscal. O dilema fundamental envolvido na busca da harmonização é que ela necessariamente reduz, em alguma medida, a autonomia das jurisdições para adequar sistemas tributários a suas necessidades e interesses. Um dos aspectos principais desta redução de autonomia reside na concomitante redução do espaço para competição fiscal, ou seja, para o *comportamento estratégico na gestão tributária, visando ganhos de diversas naturezas em detrimento de outras jurisdições*

(fluxos de comércio e de poupanças, distribuição da capacidade produtiva, etc.). As mesmas condições que garantem a autonomia, em geral, permitem a competição. Qualquer que seja a avaliação que se faça dos méritos da competição, não parece haver dúvidas quanto aos méritos da autonomia. Conseqüentemente, os benefícios que podem advir da harmonização tributária devem ser cotejados com os efeitos negativos resultantes da perda de autonomia.

No mundo contemporâneo, o debate sobre harmonização tributária pode ser visto sob duas grandes problemáticas, que envolvem características e problemas distintos. Por um lado, o problema em geral da tributação sobre o capital, e em particular da tributação sobre o lucro das empresas, que se torna crescentemente relevante na medida em que a globalização avança, tornando as distâncias menores e as fronteiras nacionais cada vez mais permeáveis à movimentação do capital em todas as duas formas. Sendo o imposto de renda um tributo usualmente mantido na competência dos governos federais, este debate se refere basicamente à relação entre países, não sendo relevante na análise de regimes federativos. Sob este aspecto, uma notável exceção é a União Européia, por ser basicamente uma estrutura de natureza federativa composta por países com sistemas tributários próprios e quase total autonomia na gestão dos impostos sobre a renda.

A outra problemática da harmonização refere-se à tributação indireta, em particular aos impostos sobre valor adicionado. Ao se tornarem gradativamente a forma preferencial de tributação indireta ao longo da segunda metade do século passado, em substituição à forma clássica de tributação sobre vendas a varejo, os IVAs assumiram posição cada vez mais proeminente como fontes de receita tributária. Entre outros fatores, a limitação cada vez mais evidente à ampliação da tributação sobre a renda, devido à mobilidade do capital e à competição fiscal entre países, também contribuiu para que os IVAs ampliassem seu papel na captação tributária.

O problema da harmonização do IVA se torna particularmente relevante, hoje, nas estruturas federativas, devido aos problemas trazidos pelos processos de descentralização. Na medida em que encargos cada vez maiores são transferidos para governos subnacionais, coloca-se o problema de prover maior capacidade de autofinanciamento para estes governos. O “candidato natural” é o IVA, inclusive porque, historicamente, os impostos sobre vendas, seu antecedente histórico, eram o instrumento básico de arrecadação para estes governos. A atribuição do IVA a governos

subnacionais coloca, evidentemente, graves problemas de harmonização, tendo exigido, nas últimas décadas, o desenvolvimento de diversas alternativas de formatação do imposto que visam a resolver de forma satisfatória estes problemas.

Nas duas últimas décadas, o avanço no sentido da plena integração do mercado comum veio a colocar para a Comunidade Européia a necessidade de modernizar seu sistema de tributação indireta de forma a adequá-la ao funcionamento de um espaço econômico interno totalmente livre de barreiras à mobilidade de bens, serviços e fatores de produção. A conseqüente eliminação de controles fiscais nas fronteiras deu origem a um amplo debate voltado para a identificação de novas alternativas na formatação do IVA. Este debate é uma rica fonte de idéias e alternativas para os países que se defrontam com a necessidade de reformar seus IVAs priorizando os objetivos de harmonização e neutralidade tributária.

O Brasil se destaca no cenário mundial por ter sido um dos pioneiros na adoção do IVA, nos anos sessenta e, principalmente, pela adoção de um arranjo peculiar e único: a entrega do principal imposto sobre consumo para a competência dos governos estaduais. A reforma constitucional de 1988 ampliou em muito não só a abrangência do IVA estadual como também a autonomia dos governos estaduais na sua gestão. Este arranjo vem, nas últimas décadas, acumulando crescentes problemas e distorções, que tornaram inevitável a abertura de um processo de reforma ampla de todo o sistema de tributação indireta, discussão que vem se desenrolando já há mais de dez anos.

Este relatório pretende contribuir para este debate. Ele é composto por duas partes. Na primeira, são examinadas as principais propostas técnicas para o equacionamento do IVA, atualmente discutidas em torno do debate sobre o IVA europeu. Na segunda, são abordados o debate recente sobre o ICMS, as propostas que têm sido veiculadas no país para sua reforma e as alternativas que o debate sobre o sistema europeu possa agregar ao elenco de possíveis soluções a serem debatidas no Brasil.

HARMONIZAÇÃO DO IVA: MOTIVOS E PROBLEMAS

A transição para o IVA na tributação indireta

O formato moderno dos sistemas tributários, a partir da II Grande Guerra, destinava o imposto sobre a renda para os governos centrais, que detinham, naquela época, amplo controle sobre as fontes de financiamento e sobre parte majoritária do gasto público. No modelo dominante da época, o principal imposto atribuído aos governos intermediários era predominantemente alguma forma de imposto sobre faturamento (*turnover tax*). Eles existiam em grande parte dos países europeus antes dos anos setenta. O financiamento básico destes governos era complementado, freqüentemente, pela participação também nos impostos específicos - *excise tax* -, em geral partilhados com o governo federal.

A substituição dos impostos sobre faturamento, formas ineficientes e altamente distorcivas de tributação, encontrava nos anos sessenta duas alternativas básicas. O modelo norte-americano - uso exclusivo do IVV para financiamento dos estados - ou aquela que é considerada a mais importante inovação tributária do século, o imposto sobre valor adicionado (IVA). Do ponto de vista da não interferência dos tributos indiretos sobre a livre circulação de bens e serviços em um espaço econômico comum - seja ele uma federação ou uma união econômica -, um IVV de base ampla teria o mesmo efeito de um IVA-Consumo. Ele não oneraria as operações intermediárias interestaduais ou internacionais, fazendo com que o princípio básico da harmonização tributária, isto é, a carga tributária suportada por um mesmo bem tem que ser a mesma, independentemente de onde ele é produzido, seja validado.

A partir dos anos setenta, consolida-se em nível mundial uma tendência avassaladora para a substituição dos problemáticos impostos sobre faturamento pelo imposto sobre valor adicionado. No curto espaço de duas décadas, quase uma centena de países passou a fazer uso deste imposto. No espaço da OCDE, este movimento se inicia em 1964, como mostra a tabela a seguir. A notável exceção, que se mantém até hoje, são os Estados Unidos, que nunca utilizaram impostos sobre faturamento e a tributação de vendas é feita ainda por um IVV estadual.

TABELA 1

OCDE- UTILIZAÇÃO DO VAT ATÉ 1996				
	início	aliquota inicial	alíquota 1996	variação
Japan	1989	3	5	2,0
Switzerland	1995	6,5	6,5	0,0
Canada	1991	7	7	0,0
New Zealand	1986	10	12,5	2,5
Germany	1968	10	15	5,0
Luxembourg	1970	8	15	7,0
Mexico	1980	10	15	5,0
Turkey	1985	10,0	15	5,0
Spain	1986	12	16	4,0
Portugal	1986	16	17	1,0
Netherlands	1969	12	17,5	5,5
United Kingdom	1973	10	17,5	7,5
Greece	1987	16	18	2,0
Italy	1973	12	19	7,0
Austria	1973	16	20	4,0
France	1964	20	20,6	0,6
Belgium	1971	18	21	3,0
Ireland	1972	16,4	21	4,6
Finland	1969	11,1	22	10,9
Norway	1970	20	23	3,0
Iceland	1989	22	24,5	2,5
Denmark	1967	10	25	15,0
Sweden	1969	11,1	25	13,9
MEDIA		11,02	16,516667	
DE SVIO PADRAO		3,5506337	6,3056853	

≡ Forces shaping tax policies

A dimensão deste movimento e a preferência mundial pelo IVA são justificadas por algumas importantes vantagens que ele apresenta sobre o IVV. Primeiro, pelo fato de distribuir a arrecadação ao longo da cadeia produtiva, preservando (sob certas condições) a uniformidade na tributação, ele permite um nível muito mais elevado de alíquotas e, portanto, melhor desempenho arrecadador. A concentração da incidência na etapa final da cadeia, típica do IVV, cria limites para o nível das alíquotas. Alíquotas maiores que 5-7% introduziriam um forte incentivo à sonegação, tornando muito elevados os custos administrativos (TANZI, 1995). Em segundo lugar, como é amplamente sabido, o IVA provê importantes incentivos à colaboração do contribuinte com o esforço de fiscalização, sempre que seja integralmente preservada a cadeia de débitos e créditos.

As federações e o IVA federal

Este amplo movimento trazia, já na sua origem, um problema novo para as federações. Quando de seu surgimento, o IVA era visto, quase consensualmente, como um típico imposto central. Na maior parte das federações onde foi adotado, sua competência foi atribuída ao governo federal. As razões para isto eram basicamente três:

- 1 Redução de custos para o contribuinte - evitar que este se defrontasse com tantas legislações quantas jurisdições existissem.
- 2 Evitar os impactos econômicos decorrentes da existência de diversas definições de base e estrutura de alíquotas ao longo do mercado comum interno.
- 3 Evitar a utilização do imposto como instrumento de competição fiscal entre jurisdições.

Na medida em que o imposto tenha uma definição única de base para todo o espaço nacional e alíquotas uniformes, nenhum destes efeitos negativos irá ocorrer.

Como é sabido, o Brasil constituiu uma precoce exceção a esta visão. Já em 1965, a revisão modernizadora do sistema tributário introduzia o IVA estadual em substituição ao então existente IVV (o IVC - imposto sobre vendas e consignações), entregando a competência do imposto aos governos intermediários. Analisando a evolução do nosso IVA nas últimas décadas, diz o prof. Richard Bird que o ICMS é um horrível exemplo que confirma cada uma daquelas razões acima indicadas para não conceder aos GSN a competência deste imposto (BIRD; GENDROM., 2001).

Este suposto caráter central do IVA colocava um problema grave para as federações, na medida em que, em geral, a base de financiamento dos governos intermediários era o IVV, candidato natural à extinção e substituição pelo novo imposto. Uma forma simples e eficiente de resolver este problema seria a adoção de alguma forma de *sharing*, ou seja, o compartilhamento entre governos da receita gerada por um imposto uniforme legislado e administrado pelo governo central. O arquétipo deste modelo ocorre na federação alemã, onde o imposto é uniforme, a legislação é federal, a arrecadação e fiscalização são dos estados, e a receita é partilhada segundo coeficientes legalmente definidos entre os três níveis de governo. O defeito fundamental desta alternativa, contudo, era a virtual eliminação de toda a autonomia dos GSN na gestão do imposto.

Nestas condições, já estava estabelecido um dilema que acompanharia toda a trajetória posterior do IVA: como compatibilizar autonomia dos GSN com boa qualidade da tributação? Enquanto persistiu uma posição dominante dos governos centrais, até final dos anos setenta, o problema não se tornou agudo. À medida, contudo, que o avanço do processo de globalização traz consigo, progressivamente, a fragilização dos governos centrais e a ênfase cada vez maior na descentralização, as dificuldades na tributação indireta através do IVA tornam-se mais importantes.

Mais precisamente, os desenvolvimentos ocorridos a partir dos anos oitenta, todos direta ou indiretamente relacionados à chamada globalização, trazem solicitações contraditórias.

1 Estagnação do imposto de renda, associada à competição fiscal e mesmo a mudanças nas concepções sobre o grau adequado de progressividade do sistema tributário conduziam a maior demanda por receita da tributação indireta, ou seja, principalmente sobre o IVA. Isto levaria a que os governos centrais tivessem um interesse ampliado no controle deste imposto, e reforçaria a convicção então existente de que “IVA bom é IVA federal”.

2 Ao mesmo tempo, a convicção crescente sobre os méritos da descentralização do gasto público trazia consigo um corolário: a recomendação de que a arrecadação deveria também ser descentralizada. O argumento básico era que somente descentralizando também o poder de tributar seria possível obter plenamente os benefícios da descentralização, particularmente no que se refere aos problemas de disciplina fiscal e *accountability*. Na medida em que o cidadão recebesse do mesmo governo, simultaneamente ao benefício gerado pelo gasto adicional, o ônus da tributação adicional necessária para financiá-lo, existiriam os incentivos corretos para controle político sobre o gasto e maior eficiência.

3 A crescente preocupação com o desenvolvimento de mercados comuns com plena garantia de trânsito para a produção tornava indesejável a manutenção de barreiras fiscais nas fronteiras jurisdicionais. Na Europa, em particular, a implementação do mercado comum em suas etapas finais tornava forçosa a eliminação das barreiras fiscais. Qualquer modelo para atribuição do IVA a governos subnacionais ou países membros teria que ser compatível com a total ausência de barreiras fiscais.

Estas demandas apontavam para aquele que passaria a ser um tema preferencial dos debates sobre tributação em regimes federativos: como encontrar um modelo de

atribuição do IVA aos governos subnacionais que permitisse um grau elevado de autonomia na gestão tributária com o mínimo de impactos negativos sobre a atividade econômica.

O problema central do IVA em federações: viabilização do princípio do destino

É evidente que um IVA central com bases e alíquotas uniformes em todo o território nacional é, tecnicamente, a melhor alternativa, eliminando ou minimizando os três problemas fundamentais que indicamos acima: custos elevados para o contribuinte, competição fiscal e efeitos distorcivos sobre a atividade econômica.

Nas últimas décadas, contudo, a alternativa de conceder a competência do IVA a governos subnacionais ou, no caso de uma comunidade econômica, aos estados membros, assumiu progressivamente uma posição destacada nos debates sobre tributação indireta. As razões para isto são duas.

Primeiro, a já referida questão da adequação do financiamento tributário ao processo de descentralização. Estudiosos e *policy-makers* passaram a atribuir crescente importância à ampliação da capacidade de autofinanciamento dos GSN, de forma que eles tenham autonomia para controlar, na margem, tanto seus gastos como o financiamento que o viabilize. Em segundo lugar, no caso europeu, pelo fato de que não existe efetivamente (ainda) um governo central e, em particular, de que a Comissão europeia não tem poderes tributários, é remota a possibilidade de implementação de um IVA central. Assim, desde os anos setenta, o debate europeu girou em torno do problema de conceber um modelo eficiente de tributação do valor adicionado com base em impostos nacionais, sem qualquer poder tributário para Bruxelas. A etapa final do processo de unificação do mercado comum europeu, no início da década de noventa, exigiu, como veremos com detalhes à frente, que se reformulasse o sistema de tributação indireta para torná-lo plenamente compatível com um mercado comum efetivamente livre de entraves.

O problema básico nesta alternativa de um IVA subnacional, no que se refere à eficiência econômica, reside nos efeitos distorcivos que impostos indiretos aplicados por cada país/jurisdição, incidindo sobre as transações realizadas em dado espaço econômico (país, mercado comum), possam exercer sobre a localização da atividade produtiva e sobre os fluxos de consumo e comércio. É evidente que se os diversos IVAs

vigentes em uma federação ou união econômica forem harmonizados - através de uma legislação uniforme para as bases e igualdade de alíquotas - nenhum efeito distorcivo irá ocorrer. A dificuldade decorre de que, como vimos, um requisito importante no atual contexto é a preservação da autonomia para os Estados-membros. É necessário, portanto, encontrar um arranjo para aplicação do IVA que minimize os efeitos distorcivos e, simultaneamente, reduza os requisitos de harmonização.

Como é sabido, há duas opções básicas para tributação indireta sobre mercadorias, no que se refere às transações interjurisdicionais. No chamado princípio da origem, tributa-se a produção interna à jurisdição, sendo as exportações igualmente tributadas e as importações isentas. No chamado princípio do destino, a tributação assume a forma de imposto ao consumo, tributando-se todas as mercadorias consumidas internamente, com o que as importações são tributadas e as exportações, isentas.

Nenhum dos dois modelos é estritamente neutro no que se refere às decisões econômicas privadas, quando as jurisdições têm e exercem autonomia para fixar bases e alíquotas. O princípio da origem leva à distorção nos preços relativos entre jurisdições, que deixam de ser baseados nos preços de produção e passam a refletir a “cunha” tributária repassada aos preços de exportação. São afetadas, conseqüentemente, as decisões de localização espacial da capacidade produtiva, da produção e os fluxos de consumo direto (*cross border shopping*). Os agentes econômicos passam a incorporar nas decisões locacionais o nível relativo de tributação entre jurisdições. O princípio do destino, por outro lado, gera efeitos sobre os padrões de consumo quando bases e alíquotas são diferentes (DE BONIS, 1997).

A convicção de que os efeitos distorcivos sobre a produção são muito mais importantes do que aqueles sobre o consumo levou ao estabelecimento de uma preferência quase consensual pelo princípio do destino. A maior parte das jurisdições não-unitárias - federações e uniões econômicas - adota ou pretende convergir para este princípio, como forma de minimizar os efeitos que a tributação possa exercer sobre o funcionamento dos mercados, quando as jurisdições têm autonomia para definir bases e alíquotas.

É exatamente na combinação destas três exigências básicas - competência subnacional para o IVA, autonomia na gestão do imposto e preservação do mercado comum - que reside toda a dificuldade que tem levado ao surgimento de inúmeras propostas inovadoras para a formatação da tributação indireta nestas jurisdições não-

unitárias. O objetivo comum de todas as propostas é viabilizar a implementação do princípio do destino sem criar impedimentos ao livre trânsito de mercadorias. A tributação aplicada na origem tem o grande mérito de minimizar as possibilidades da evasão fiscal, uma vez que apenas mercadorias já tributadas transitam pelas fronteiras. Quando adotado o princípio do destino, estas transações não devem ser tributadas, ocorrendo a tributação apenas quando da venda final para o consumo no país/jurisdição importadora. Como é sabido, isto propicia amplo espaço para operações fraudulentas, que comprometem a qualidade do sistema e ampliam em muito os custos administrativos.

A forma tradicional para lidar com este problema é o estabelecimento de barreiras fiscais nas fronteiras. Este recurso, contudo, é incompatível com uma noção plena de mercado comum, em que o requisito fundamental é a plena liberdade de movimentação de bens, serviços e fatores de produção. O modelo tradicional aplicado na Europa, até 1993, viabilizava o destino com base nestas barreiras: o imposto era recolhido na fronteira, ao entrar no país importador, provendo também a documentação pertinente para o ressarcimento de eventuais créditos aos exportadores.

Desde os anos setenta a Comissão Européia tem buscado alternativas para implementação do destino sem barreiras. Pela própria natureza da União Européia, a solução mais viável tem que se apoiar exclusivamente na existência de impostos nacionais, sem envolver qualquer papel tributário para a própria “federação” através de seu governo, a Comissão. Os modelos propostos pela Comissão até agora não foram aceitos pelos governos e não convenceram os especialistas. Esta situação levou à consideração de alternativas, que envolvem a criação conjunta de um imposto de caráter nacional - no caso federações - ou europeu, no caso da comunidade - implementado em conexão com os impostos estaduais/nacionais. No que se segue, iremos abordar primeiro os modelos propostos pela União européia e, depois, as propostas mais recentes que envolvem a utilização do imposto supranacional/europeu.

1.2 - Descrição preliminar das alternativas e modelos

Neste item fazemos uma primeira abordagem ampla do elenco de alternativas que foram até hoje formuladas para a formatação do imposto sobre valor adicionado. Começamos pelas alternativas que chamamos de tradicionais, que descrevem

basicamente os arranjos que foram implementados a partir dos anos setenta e estão em vigência hoje na maior parte dos países. Uma destas alternativas - o IVA exclusivamente subnacional - continua sendo uma frente de desenvolvimento e debate hoje, pelos motivos indicados no item anterior. Após algum comentário preliminar sobre este caso, descrevemos rapidamente as alternativas mais modernas, das quais a maior parte não chegou ainda a ser testada na prática. No item seguinte indicamos alguns critérios gerais de avaliação dos modelos, e os aplicamos de forma breve às propostas antes apresentadas.

A - AS SOLUÇÕES “TRADICIONAIS”: IVA CENTRAL, IVA SUBNACIONAL OU “DUPLO IVA”

Inicialmente, vale notar que muitos países no mundo não participaram da chamada “revolução do IVA”, mantendo a tributação de vendas através do tradicional IVV. Casos destacados entre as federações são os EEUU, cinco províncias do Canadá e Índia. Os EEUU são o único caso dentre as federações com um IVV exclusivamente estadual. Recentemente, os dois últimos países deram passos no sentido de adoção do IVA, mas seus sistemas são ainda apoiados em tributação de vendas a varejo. Não iremos abordar esta opção em profundidade, por considerarmos pouco relevante qualquer hipótese de retorno a um modelo historicamente já superado.

O que poderíamos considerar a forma clássica de implementação do IVA corresponde à sentença referida no item anterior: “IVA bom é IVA federal”. Fora de qualquer dúvida, de um ponto de vista estrito da técnica tributária, a adoção do IVA uniforme em todo o território nacional/comunitário é a mais racional e eficiente, eliminando, em princípio, os problemas de competição e impactos negativos, e minimizando os custos ao contribuinte. Isto leva à conclusão óbvia de que, *fosse o critério de escolha restrito a estes aspectos*, o IVA seria central em todo o mundo e não teríamos um debate em curso. Na realidade, como já colocado, a crescente valorização da autonomia subnacional na gestão tributária parece transformar esta questão num dilema, onde se deve escolher entre autonomia dos governos e qualidade do imposto.

O problema imediato colocado pelo formato do IVA exclusivamente central refere-se, evidentemente, ao financiamento dos governos subnacionais. Como já indicamos, na formatação dos modernos sistemas tributários, na segunda metade do

século 20, definiu-se um padrão onde o imposto da renda ficava restrito a competência federal, a tributação de vendas se constituía na base do financiamento estadual e a tributação sobre bens imóveis e serviços era atribuída aos governos locais. A transição do tradicional IVV para o IVA, a partir dos sessenta, impunha, conseqüentemente, a escolha entre duas alternativas: a entrega do IVA aos governos intermediários, em substituição ao IVV, ou a adoção de sistemas sofisticados de co-participação (*sharing*) de um IVA federal, de forma a evitar uma forte centralização das receitas fiscais.

Na maior parte do mundo, a opção centralista predominou. No caso mais comum, onde se destacam Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica e Suíça, ela se deu de forma pura: existe apenas um imposto geral sobre consumo, tipo IVA, uniforme e de competência legislativa federal. Nos três primeiros países, a receita do IVA é partilhada com GSN (*sharing*). Na Alemanha e Áustria encontramos o modelo clássico de *sharing*, com percentuais fixados por legislação ordinária, para cada nível de governo. Já a Austrália se constitui no caso paradigmático da filosofia do IVA central em federações. A receita do imposto é integralmente entregue aos estados, através dos mecanismos de equalização horizontal comandados pela *Grants Commission*. Somente a legislação e a administração são mantidas no governo federal, garantindo a uniformidade do imposto.

Em muitos outros países, a forte tradição de tributação de venda estadual e os limites políticos para reformas mais profundas acabaram gerando um outro modelo, que combina impostos estaduais/provinciais com (em geral) IVAs federais. Casos destacados são Brasil, Argentina, Índia (imposto federal também é IVV), Rússia e Canadá. Nos interessa aqui os casos onde um IVA federal é combinado a IVA estadual (caso único do Brasil e Canadá) ou a IVV estadual (Argentina e Canadá).

Finalmente, a situação peculiar da União Econômica Européia, desde os anos cinqüenta em processo de crescente integração, torna importante e destacada uma terceira alternativa a que chamaríamos também “tradicional”: o IVA exclusivo dos estados membros de uma federação ou comunidade econômica, sem qualquer imposto existente ao nível superior de governo.

Em síntese, *entendemos como “tradicional” aquelas alternativas que incorporam o IVA no sistema tributário tornando-o competência exclusiva de um só nível de governo ou mantendo isoladas e independentes as tributações entre os níveis de governo federal e estadual, também denominadas competências concorrentes.* Estas alternativas são, portanto:

- a) IVA central exclusivo, podendo incluir *sharing*.
- b) IVA subnacional exclusivo (caso da União Européia).
- c) dupla taxação de vendas, através de IVA+IVV ou IVA+IVA respectivamente para governo federal e estados/províncias.

A ordem em que estão apresentadas parece ser também, de forma geral, a hierarquia dos modelos sob a ótica da qualidade técnica. O IVA central é o mais robusto tecnicamente, sob qualquer ponto de vista. O IVA subnacional exclusivo apresenta as dificuldades expostas acima, no que se refere à implementação do princípio do destino sem prejudicar o mercado comum e à competição fiscal. A opção da dupla taxação, finalmente, *se entendida como dois impostos independentes*, é o pior dos mundos. Apresenta todas as deficiências do IVA subnacional, acrescidas de custos elevados para o contribuinte.

B - AS SOLUÇÕES MODERNAS: DUPLA TRIBUTAÇÃO INTEGRADA

A observação final do item anterior, em particular a frase grifada, indica o aspecto inovador que caracteriza as propostas mais modernas de equacionamento do IVA. *Todas elas se caracterizam pela utilização integrada de dois impostos, um ao nível federal e outro ao nível estadual.* Talvez uma descrição mais adequada seja dizer que a tributação sobre consumo passa a ser realizada por uma atuação integrada dos dois níveis de governo, uma vez que, como veremos, pode haver modelos em que, a rigor, não se utilizam dois impostos, mas um imposto administrado conjuntamente. Na maior parte dos modelos, contudo, este é o caso. Estas opções são as seguintes:

JVAT - “*joint VAT*” ou IVA conjunto

DVAT - “*dual VAT*” ou IVA dual

CVAT - “*compensating VAT*” ou IVA compensatório (“barquinho”)

VIVAT - “*viable VAT*” ou IVA viável

Esta interação entre dois níveis de tributação pode ocorrer em diversos graus. Em alguns casos, como veremos, o imposto federal é formatado com a finalidade específica de atuar como complemento aos impostos subnacionais, não tendo por si mesmo uma lógica técnico-tributária (CVAT, VIVAT). Em outros, IVAs federais

autônomos passam a atuar de forma integrada, através de medidas de harmonização de bases e administração conjunta (DVAT, JVAT).

Os dois primeiros modelos se originam de experiências concretas: ambos são aplicados hoje no Canadá, e sua inserção no debate mundial se deu por obra do prof. Richard Bird, um dos maiores especialistas no tema. Bird tem sustentado que a opção do DVAT, arranjo atualmente implementado na província de Quebec, seria uma solução eficiente tanto para a EU como para países em desenvolvimento como o Brasil e Argentina.

Os outros dois modelos não têm ainda qualquer teste de aplicação concreta. O CVAT foi desenvolvido por Charles McLure, na realidade introduzindo modificações marginais na brilhante proposta original feita por Ricardo Varsano para o caso brasileiro, o chamado “barquinho”. O VIVAT é a mais recente contribuição, feita por Michael Keen.

O amplo e produtivo debate ocorrido na última década foi, com certeza, impulsionado pelos problemas da unificação europeia, mas a riqueza das idéias em tela o torna relevante para todas as federações que se defrontem com problemas de reforma da tributação indireta.

No que se segue, iremos apresentar a evolução do IVA na Europa, analisando as alternativas que a Comissão Europeia desenvolveu nestas últimas três décadas. O relativo fracasso da Comissão em obter um modelo que reunisse adesão unânime entre os países membros é que detonou, de certa forma, o debate recente. A análise da saga europeia como o IVA ilustra as dificuldades de um equacionamento eficiente do imposto quando restrito à estrutura “imposto exclusivo subnacional”, sem a existência de um imposto federal conjunto.

Na seqüência, analisamos as propostas que pretendem exatamente resolver o problema abandonando a estrutura “só imposto subnacional” e adotando alguma forma de imposto federal integrado.

1.3. A evolução do IVA europeu e as propostas da comissão européia

Descrição preliminar das alternativas e modelos

A evolução do sistema de imposição do IVA na União Européia reflete, nas sucessivas tentativas de harmonização, os conflitos que têm marcado as relações entre a Comissão e os interesses dos governos nacionais. O fato notável a ser destacado é sua convergência em torno de princípios e do objetivo comum de fundar uma comunidade econômica sem fronteiras, ancorado em critérios de eficiência econômica e que permita o livre trânsito de mercadorias, a supressão de obstáculos ao estabelecimento de negócios e empregos e a livre circulação de pessoas, serviços e capitais.

A preocupação com a eficiência econômica na modelagem desse imposto já está inscrita nas duas Diretivas VAT de 1996, com a apresentação de recomendações que possibilitem aos países da Comunidade (1) evitar os impostos em cascata, característica dos impostos que incidem sobre o faturamento e que favorecem a integração vertical das empresas contra as empresas especializadas e os produtos importados em relação à produção doméstica; (2) fixar a carga tributária e, portanto, o volume da receita independentemente das alíquotas que são aplicadas nos estágios intermediários da cadeia produtiva; (3) tributar as operações comerciais no local de destino, o que significa isentar as exportações e tributar as importações, garantindo a neutralidade com relação à alocação dos fatores produtivos (a aplicação do princípio de destino assegura que todos os produtos, independentemente de serem eles produzidos dentro ou fora das fronteiras do país, serão tributados por uma mesma alíquota, igual à do país onde são consumidos); e (4) instituir um imposto mais eficiente, o que se traduz no aumento do índice que mede a relação existente entre o produto da arrecadação e os custos administrativos e econômicos.

Se os progressos na harmonização do IVA europeu têm sido lentos, pois as decisões dependem do consenso dos Estados-membros, nem por isso eles deixam de produzir resultados satisfatórios. Além dos resultados práticos alcançados, como a supressão das barreiras físicas nas fronteiras intra-UE, o estabelecimento de regras e obrigações acessórias similares, a uniformização de bases de dados, harmonização da base tributável, isenções, deduções etc., a busca por um sistema de imposição do IVA

em nível subnacional - se entendermos a União Européia dotada de características similares a um modelo federativo – tem-se proporcionado uma vasta e valiosa produção acadêmica. Por trás da evolução do IVA europeu, prático e teórico, pode-se distinguir uma disciplina e uma racionalidade que não são encontradas nos debates que se travam no Brasil a respeito da Reforma Tributária.

A imposição de um IVA europeu (1970-1993)

A criação de um mercado comum na Comunidade Européia estabelece os dois princípios que impõem exigências de harmonização às práticas de tributação dos seus Estados-membros: o princípio de igualdade de tratamento dos produtos e o princípio da não-discriminação. A determinação da imposição de um IVA pelos países comunitários, em substituição aos impostos em cascata, foi o primeiro passo dado nessa direção.

Na década de 70, a meta de implantação do IVA por todos os Estados-membros da Comunidade Européia já havia sido alcançada. Nesse primeiro estágio, muitos dos problemas relativos à harmonização desse imposto foram contornados pela existência do controle aduaneiro nas fronteiras inter-UE. A adoção da alíquota zero nas exportações significou a adoção do princípio do destino, de forma que todos os impostos arrecadados eram creditados em favor do contribuinte do último elo da cadeia de produção do país exportador e esses produtos passavam a ser tributados segundo a alíquota fixada no país importador. Com isso, ao mesmo tempo em que se assegurava a neutralidade do imposto, resguardava-se a competência dos governos nacionais para fixar suas próprias alíquotas. Por outro lado, o controle aduaneiro entre os países da Comunidade, ao mesmo tempo em que era uma garantia contra possíveis fraudes tributárias, permitia a manutenção da simetria nas obrigações impostas sobre os contribuintes, muito embora sua manutenção continuasse impedindo o estabelecimento pleno do mercado comum e a consecução de uma das metas estabelecidas no tratado que o criou.

A idéia perseguida de criação de um mercado comum, sem qualquer tipo de barreira alfandegária entre os países, reabria o problema do sistema do IVA que deveria ser adotado. A manutenção do princípio de destino exigiria uma de duas alternativas identificadas naquele momento. A primeira era o sistema de diferimento do imposto

para o estágio do consumo no país importador e a tributação com alíquota zero na saída do país exportador. Sem as fronteiras, isso levava à transferência do controle físico das mercadorias para o controle dos livros contábeis, com todas as repercussões e problemas que isso pudesse ter. A segunda alternativa para manutenção do princípio do destino seria cobrar o imposto na saída da mercadoria ou serviço, ou seja, no país exportador, com a posterior transferência das receitas para o país importador, através da aplicação de diferentes técnicas de “*clearing*”. A tributação na origem evita a necessidade de devolução de impostos aos estabelecimentos dos países exportadores.

Em outra direção está a proposta de mudança para o regime de origem pura, ou seja, arrecadação e apropriação pelo estado exportador. Se esse princípio traz as vantagens do incentivo para que as administrações tributárias se empenhem na realização de receitas, ele, por outro lado, quebra a neutralidade do imposto, na medida em que cria incentivos tributários para que as empresas realoquem seus recursos em função das alíquotas fixadas em cada país. Empresas com estabelecimentos localizados em diferentes jurisdições são incentivadas a estabelecer as unidades dos primeiros elos da cadeia produtiva em países com alíquotas mais altas, para depois transferi-los a unidades estabelecidas em países que impõem alíquotas menores. De qualquer forma, a neutralidade do imposto é quebrada, a menos que haja concordância quanto à uniformização das alíquotas.

Inicialmente, nos anos sessenta, a recomendação da Comissão Européia foi pela adoção dessa última alternativa (Neumark Report, 1963), ressaltada a necessidade da aproximação entre as alíquotas do imposto. Como acontecerá com várias outras propostas que sacrificam a autonomia dos países-membros em favor da uniformização, essa proposta acabou por não prevalecer. A partir dos anos setenta, a Comissão passou a propor diversas alternativas voltadas para a implantação do princípio do destino.

O regime transitório

A resistência dos países-membros em sacrificar o controle sobre o volume de suas receitas, associada ao receio em adotar procedimentos administrativos muito diferentes dos já adotados, fez com que fosse adotado transitoriamente, em 1993, ocasião em que as fronteiras foram abolidas, o regime do diferimento do imposto, o

qual prevalece até hoje. Essa mudança, embora garanta um grau de independência para os países-membros da Comunidade, implica, por um lado, o tratamento diferenciado entre os contribuintes estabelecidos no país de origem, tributados, e aqueles estabelecidos no país de destino, isentos. Ademais, exerce grande pressão sobre a habilidade das administrações tributárias no controle das restituições dos créditos reclamados e aumenta as possibilidades de fraude, com a realização de saídas fictícias, que apontam destinatários de outros países, quando as mercadorias são, de fato, destinadas ao mercado interno. Muito embora os problemas encontrados nesse sistema não recomendem sua implantação em países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil, eles não são exclusivos desses países. Os pedidos fraudulentos de restituição do imposto são uma preocupação real da União Européia. Por esse sistema, a quebra da cadeia do IVA, com sua incidência recaindo sobre o final da cadeia, criam um forte atrativo para a sonegação.

Embora, com relação à neutralidade do imposto, o Regime Transitório não implique mudanças consideráveis em relação ao anterior, com controle de fronteira, duas das características desse Regime consistem em tratamento diferenciado dado às operações internas em relação às externas. Em primeiro lugar, as administrações tributárias têm a necessidade de identificar os contribuintes de outros Estados-membros para os quais são feitas as vendas, além de dispor de sistemas informatizados que possam fazer o necessário cruzamento de informações para validar as restituições do imposto para os exportadores, o que implica a necessidade de impor obrigações adicionais sobre os contribuintes que operam no mercado inter-UE, aumentando seus custos. Embora marginal, o efeito desse aumento constitui-se em um desestímulo às exportações. Em segundo lugar, o diferimento pode, em termos de fluxo de caixa, significar vantagens para os contribuintes do país importador, dado que o importador desembolsa menos comprando de outro estado, o que afeta a neutralidade do imposto, tornando-a imperfeita.

Por último, o sistema de diferimento do imposto levanta o problema do tratamento a ser dado às empresas não inscritas no IVA e aos consumidores finais. Para esses, a abolição das barreiras físicas pode significar uma real vantagem, enquanto se puderem beneficiar da variação das alíquotas encontrada entre os países-membros, o que pode contribuir para uma efetiva perda de receita para o país importador. Enquanto a unificação da moeda não havia ocorrido, as diferenças cambiais podiam oferecer

novos estímulos à realização de compras fora da jurisdição. A queda no nível da receita proporcionada pelos fatores tributários e cambiais poderia ser potencializada pelo nível de informação que os agentes, compradores e vendedores, tivessem a respeito das oportunidades oferecidas pelas aquisições fora da jurisdição do comprador. O comércio eletrônico também é um dos aspectos relevantes desse problema.

Para fazer frente a esse problema, o Regime Transitório adotou um sistema misto, que combina os princípios de destino e de origem, de acordo com o tipo de operação. As compras feitas por consumidor final ou empresas não inscritas não são mais tributadas por ocasião da entrada no país importador, mas segundo o princípio de origem. Algumas exceções à aplicação dessa regra geral implicam a aplicação do princípio de destino para regimes especiais, tais como as compras por correspondência acima de determinado valor, as aquisições de veículos a motor e as aquisições de insumos por empresas não inscritas.

Estas providências protegem, em parte, o regime 'transitório', mas, certamente, no que se refere às vendas para não-contribuintes, o modelo da UE de 'alíquota zero' com 'pagamento diferido' sempre será mais frágil no que se refere a estas operações. Tanto isto deve ser verdade que elas sempre merecem destaque nos estudos de IVA da UE. O controle sobre estas operações, por outro lado, implica aumento das formalidades e exigências junto aos contribuintes, o que contradiz os objetivos da UE de formação de um mercado cada vez mais integrado (Baratto, 2005).

Entre as medidas tomadas no sentido da harmonização, ocorridas na vigência do Regime Transitório, estão a alíquota-padrão mínima, fixada em 15%, as restrições no número de alíquotas reduzidas, a proibição da fixação de alíquotas acima da alíquota padrão e a abolição de alíquotas especiais sobre os produtos de luxo.

O aprofundamento do processo de harmonização é consequência direta da abolição dos controles de fronteira e representou o sacrifício de parte da autonomia tributária que os Estados-membros possuíam. O esforço de coordenação acordado reduziu o espaço que cada um desses países tinha para fazer a modelagem de seu próprio imposto sobre o consumo. O processo de harmonização do IVA europeu impôs restrições, não apenas à estrutura do IVA, mas também ao escopo permitido para os diferenciais de alíquotas entre os países-membros. Esse esforço de harmonização estendeu-se também às administrações tributárias que, para adequar-se ao novo regime, tiveram que exigir das empresas a identificação do número de inscrição no IVA, o

registro múltiplo de empresas de acordo com a finalidade do IVA, a definição de responsável, além da necessidade de desenvolvimento de sistema de troca de informações.

As assimetrias nos *compliance costs* somada à quebra da cadeia do IVA, com as oportunidades que abre para as fraudes, além das exigências impostas às administrações tributárias, marcam a fragilidade e a transitoriedade do modelo adotado. Muito embora o Regime Transitório esteja em vigência até os dias de hoje, a Comunidade Européia formulou duas propostas para a implementação de um Regime Definitivo para o IVA, ambas com regimes de recolhimento dos impostos em países diferentes daquele onde os produtos são consumidos e repassados a esses países por meio de diferentes sistemas de *clearing*.

Muito embora, na implementação do Regime Transitório, tenha havido uma preocupação de não provocar mudanças drásticas na passagem de um regime para outro, a abolição das fronteiras traz uma exigência muito maior de harmonização da tributação do IVA e de cooperação entre as administrações tributárias dos países-membros. Nesse sentido, a consecução dos objetivos de aprofundar o Mercado Comum, com o sacrifício da segurança do controle de fronteira em favor de um regime com tantas vulnerabilidades, não apenas não impediu sua implementação, como também, pelo próprio caráter transitório do regime, propiciou a formulação de modelos para sua superação.

A Proposta de 1987/1989

A fixação de alíquota zero para as operações inter-UE está na origem das fragilidades do Regime Transitório - assimetria no tratamento das operações internas e externas, custos administrativos e quebra da cadeia do IVA, com riscos de evasão de receitas - razão pela qual a Comissão Européia elaborou uma proposta em que era dado igual tratamento às operações internas e externas, ou seja, as exportações seriam tributadas no país de origem pela mesma alíquota que incide sobre as operações domésticas. A diferença entre ambas é que o produto da arrecadação das exportações deveria ser transferido ao país consumidor por meio de mecanismos de *clearing*, mantendo o princípio de destino na alocação das receitas. A maior dificuldade do

sistema de *clearing* está na metodologia a ser aplicada para fazer os repasses. A Comissão Europeia apresentou duas propostas com diferentes mecanismos de *clearing*, uma em 1987, outra em 1989. Em ambos os casos, cada contribuinte deveria depositar o total dos tributos arrecadados com as operações de exportação em uma “câmara de compensação” (*Commission Clearing House-CCH*), a qual seria encarregada de fazer os repasses para os países consumidores, garantindo, assim, a manutenção do princípio do destino. O ponto distintivo entre ambas as propostas está na forma de definição desses repasses: *micro-clearing*, no primeiro caso; *macro-clearing*, no segundo.

Micro-clearing - no regime do *micro-clearing* as administrações tributárias de cada país transferem para a *Commission Clearing House* o total das receitas arrecadadas com as exportações inter-UE, as quais lastrearão os créditos reclamados pelos contribuintes compradores. Para que isso seja possível, a *Clearing House* deve dispor de todos os documentos relativos a esses fluxos comerciais, para possibilitar o batimento entre cada uma das operações, de forma a validar os créditos reclamados do imposto.

Esse sistema pressupõe, em primeiro lugar, a criação de um órgão central supranacional, administrado por pessoas independentes e com orçamento próprio constituído por recursos fornecidos pelos países-membros. Além disso, supõe a criação de uma base de dados que permita fazer a consolidação de todas as transações intercomunitárias que estão sujeitas à imposição do IVA.

Macro-clearing - nesse regime os recursos do IVA arrecadados são partilhados pelos governos nacionais de acordo com estatísticas do consumo agregado, calculado e publicado pelo *European Statistical Office*. Em relação ao regime do *micro-clearing*, o *macro-clearing* tem o mérito de reduzir os custos administrativos, sem resolver, como veremos adiante, o problema do baixo incentivo para as administrações tributárias arrecadarem. Isto porque, mesmo sob o regime do *macro-clearing*, a administração do IVA continuará sendo uma tarefa reservada às autoridades nacionais.

O primeiro problema que se apresenta para a implantação de um sistema como esse é de natureza operacional e consiste na dificuldade de criar um sistema de informações único que permita realizar as compensações e que, ao mesmo tempo, atenda à diversidade das exigências formais que são feitas em cada país.

A isso vêm sobrepor-se os problemas de *enforcement*. A criação de uma câmara de compensação habilitada para confrontar as operações do comércio inter-UE provoca

assimetria de informações, uma vez que esta não tem como verificar - e, mais do que isso, de fiscalizar, já que não há um órgão fiscalizador centralizado - as operações tributadas de cada país. Uma vez que não existem mecanismos supranacionais de fiscalização, a inibição das fraudes relativas ao superdimensionamento dos créditos reclamados passa a depender da ação das administrações tributárias nacionais que, como veremos, têm poucos estímulos para inibi-las.

O efeito provável da assimetria de informações é o de gerar déficits na balança da *clearing house*, uma vez que as administrações tributárias dos países importadores estarão mais preocupadas em monitorar o IVA que gera receitas para seu próprio país do que fiscalizar os créditos reclamados nas importações, enquanto os países exportadores não terão incentivo em fiscalizar os impostos recolhidos sobre suas exportações, já que o montante arrecadado com as exportações será devido aos países importadores. O resultado provável será a baixa eficiência das despesas com *enforcement* feitas pelos países-membros, que poderá redundar em déficits financeiros para a *clearing house*.

Outro problema do modelo está relacionado à neutralidade do imposto. Com a manutenção das variações das alíquotas de cada país, além dos problemas com o comércio fronteiriço com não-contribuintes, a alocação dos fatores de produção poderá ser afetada pelo diferencial na alíquota do imposto. Nesse caso, a harmonização das alíquotas seria uma questão fundamental a ser alcançada, com a conseqüente perda de autonomia para os países-membros.

As vantagens apresentadas pela proposta do *Clearing House* não foram suficientes para convencer os países-membros a substituir o Regime Transitório, o que fez com que essas propostas não fossem implementadas.

A Proposta de 1996

Em 1996, a Comissão Européia apresentou uma nova proposta de regime definitivo para o IVA, a qual introduz uma novidade às propostas anteriores. Por ela, as empresas da Comunidade que estão sujeitas ao IVA devem recolher em um único local o imposto devido nas operações de cada um dos seus estabelecimentos. Quebra-se, com isso, a relação existente entre a tributação e o local onde o bem é produzido ou

consumido. Com a escolha de um único local - provavelmente aquele do país que apresente menor alíquota -, a empresa aplicará as regras vigentes em um único país, independentemente do local onde ocorreram as transações comerciais, o que proporciona uma evidente simplificação. As demais características da proposta da Comissão assemelham-se às das propostas anteriores, inclusive a exigência de *Clearing House* para fazer a redistribuição das receitas de acordo com as estatísticas nacionais de consumo (*macro-clearing*). Pelo regime proposto, os mecanismos de crédito e débito estariam preservados, abolindo-se a alíquota zero nas exportações e garantindo, com isso, a manutenção do princípio do destino. Essa proposta traz duas exigências adicionais: primeiro, a de que as bases e alíquotas do imposto sejam harmonizadas (desvio máximo de 2 a 3 pontos percentuais em torno da alíquota padrão) e, segundo, que sejam padronizadas as regras para o controle da arrecadação e dos pagamentos do IVA, além de obrigar as administrações tributárias a prestarem assistência mútua às autoridades de outros países-membros.

Mesmo adotando a uniformidade das alíquotas, ainda assim, a neutralidade do imposto estaria sendo afetada, uma vez que as empresas tenderiam a escolher como local para o recolhimento do imposto aqueles países que apresentassem menores pressões de *compliance* e *enforcement*, ou seja, os países com menores exigências e permissividade maior.

A esse fato, somam-se os problemas já apontados do pouco estímulo que é dado às administrações tributárias para que, num sistema de *macro-clearing*, concentrem esforços na fiscalização de empresas importadoras ou exportadoras, cuja arrecadação não beneficie o governo a que pertencem.

Um efeito secundário do regime proposto diz respeito à dispensa de recolhimento de impostos para as transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Muito embora não haja impacto sobre a carga global de tributos imposta sobre suas transações, essas empresas teriam vantagens de fluxos de caixa com relação às operações efetuadas entre empresas especializadas, criando um estímulo não desejado à integração vertical das empresas.

Em relação ao Regime Transitório, a Proposta de 1996, além de implicar a alteração das regras vigentes, reduz a autonomia dos países-membros. A viabilidade da implementação dessa proposta estaria associada ao sacrifício da autonomia dos países-membros para fixar suas próprias alíquotas e, por conta disso, seu direito de atribuir

impostos de acordo com suas necessidades orçamentárias e com os padrões nacionais de equidade. O que diz Bernard Genser talvez explique a razão pela qual a nova Proposta da Comissão Européia não foi implementada:

enquanto é verdade que harmonização tributária pode agir como um remédio contra perdas de bem estar decorrentes da competição estratégica por alíquotas, por evitar uma ruínosa “corrida para o fundo”, é bem menos claro se ganhos de bem estar através da harmonização podem ser obtidos em um mundo com países assimétricos e mobilidade imperfeita das bases tributárias nacionais (*Genser, 2002*).

Uma vez mais, o *trade-off* entre harmonização e autonomia, que marca a evolução do IVA europeu, fez a balança pender a favor da preservação de um grau maior de autonomia e, como consequência disso, o Regime Transitório manteve-se vigente.

1.4 As propostas modernas - utilização de dois impostos

A discussão no item anterior mostrou que, nos limites de um IVA exclusivamente subnacional, a obtenção simultânea de autonomia subnacional, princípio do destino e livre trânsito de mercadorias exige complexos e custosos sistemas administrativos, sem os quais o espaço para evasão fiscal cresce de forma perigosa. O principal problema a ser enfrentado vem dos efeitos da quebra de cadeia do IVA na fronteira, que amplifica evasão e fraude, e dos elevados custos dos sistemas de compensação “macro” ou “micro”. Estas dificuldades levaram à busca de alternativas que evitassem ou minimizassem os efeitos da quebra de cadeia e ao mesmo tempo eliminassem ou reduzissem os requisitos de compensação.

Este outro conjunto de propostas, que estamos reunindo sob o rótulo “modernas”, tem em comum a característica de combinar duas dimensões de tributação, a estadual/provincial e a federal, em um arranjo integrado que viabiliza a implementação do princípio do destino reduzindo, em algum grau, as deficiências que inviabilizam o modelo “IVA exclusivo subnacional”. Este conjunto envolve quatro alternativas, que são assim brevemente definidas:

1. IVA conjunto (*Joint VAT*) - Um único imposto, com legislação uniforme, sendo a administração realizada em parceria pelo GF e pelos estados, e alíquotas

específicas para o GF e para cada estado, sendo a alíquota estadual aplicada na forma de um imposto adicional ao imposto federal. Atualmente aplicado exclusivamente em três províncias do Canadá.

2. IVA dual (*dual VAT*) - dois impostos IVA independentes, federal e estadual, com plena harmonização de bases, autonomia na definição de alíquotas e forte integração na administração entre as burocracias, atuando a Administração Federal como instrumento para aumentar a eficiência da administração estadual. O único caso existente ocorre no Canadá, na província de Quebec.
3. IVA compensatório (*Compensating VAT*) - Modificação marginal feita por Charles McLure sobre proposta original de Ricardo Varsano, economista brasileiro, e aqui conhecida como “barquinho”. Envolve a criação de um imposto federal que incida sobre transações interestaduais com alíquota igual à alíquota interna (ou média das alíquotas internas no caso do *Compensating VAT*), sendo esta zerada no imposto estadual, permitindo, com isto, preservar a tributação na origem, do ponto de vista do contribuinte, com alocação automática de receita ao destino, no que se refere ao imposto dos estados.
4. IVA viável (*viable VAT*) - Proposto por Michael Keen, apóia-se na criação de um imposto IVA de âmbito federal incidente sobre transações intermediárias (ou seja, excluídas as vendas finais para consumidores), combinado a um IVA estadual incidente apenas sobre a etapa final da cadeia. Alternativamente, pode ser um IVV estadual.

O Joint VAT, uma variante do imposto central único

A rigor, o primeiro modelo, o Joint VAT, destaca-se dos demais porque, de fato, envolve a existência de um único imposto. Nós o incluímos neste grupo pelo fato de que tal imposto não é federal, uma vez que decorre de um acordo entre GF e estados, a legislação é definida conjuntamente e a administração é toda federal. Em 1997, o GF canadense e três províncias das mais pobres substituíram seus respectivos impostos sobre vendas por um IVA conjunto, chamado *Harmonized Sales Tax* - HST. O imposto é uniforme na base e tem alíquota de 15%, composta por 7% federal e 8% estadual, sendo que a alíquota estadual exclui o imposto federal da sua base. Esta alíquota total é menor do que aquela vigente anteriormente nas províncias, tendo o GF que garantir

mecanismos compensatórios para convencer as províncias a aderir ao sistema (BIRD & GENDROM, 2001). Sendo a arrecadação centralizada, surge o problema da distribuição da receita entre as províncias; isto é feito por um mecanismo de rateio com base em estatísticas agregadas de consumo por província, segundo metodologia definida conjuntamente pelo GF e pelas províncias. Todas as vendas internas às três províncias e entre elas são taxadas a 15%, eliminando, nas transações internas ao bloco, a quebra de cadeia. Nas vendas para outras províncias, a alíquota provincial é zerada, sendo cobrado apenas o imposto federal.

É evidente que este arranjo, se estendido a todo o país (objetivo do GF canadense), apresentaria virtualmente todas as vantagens atribuídas ao IVA central único, no que se refere aos requisitos técnicos. Sua grande fragilidade, contudo, é que ele reduz drasticamente a autonomia estadual. As províncias perdem controle sobre sua receita marginal e ficam limitadas à participação coletiva nas decisões sobre legislação do imposto.

Por outro lado, o peculiar caso canadense sugere que, se admitirmos a coexistência de diversos sistemas de tributação de vendas numa federação, particularmente naquelas com elevada dimensão territorial e disparidades regionais, este tipo de tributação conjunta pode ser uma solução para estados menores, com menor capacidade administrativa, que poderiam beneficiar-se de uma administração central. Uma possível dificuldade para isto existiria nos casos, como o do Brasil, onde o IVA é um poderoso instrumento de competição fiscal, constituindo-se, muitas vezes, no único instrumento disponível para atração de investimentos.

Dual VAT: imposto abrangente federal como mecanismo de controle

Dentre as províncias canadenses, Quebec foi a única a tomar iniciativa de implementação de um IVA próprio. No início, os IVAs federal (*General Sales Tax - GST*) e estadual (*Quebec Sales Tax - QST*) apresentavam grandes diferenças na definição de base tributária, particularmente no que se refere aos tratamento de crédito de insumos. Progressivamente, contudo, as duas legislações foram sendo aproximadas, de forma que hoje a incidência dos dois impostos é bastante semelhante, como no caso das bases de cálculo, que apesar de separadas são bastante similares em vista de esforços de harmonização entre os entes políticos. As alíquotas são definidas com total

autonomia pelos respectivos governos. Atualmente, a alíquota do QST incide em 7,5% sobre o valor da transação, incluindo o imposto federal, o que resulta em uma alíquota conjunta de 15,025%. A arrecadação de ambos os impostos é feita pelo governo de Quebec, que aplica legislação definida pelo governo federal no que se refere ao GST. No comércio interestadual, aplica-se alíquota zero às exportações e as importações são tributadas na primeira operação interna. Finalmente, o sistema inclui regimes especiais do mesmo tipo adotados na UE, para automóveis, compras à distância e compras de firmas não registradas.

De forma geral, é evidente que este modelo guarda semelhança com o caso de dupla tributação federal e estadual discutido no item anterior. Basicamente, as legislações e as alíquotas são definidas autonomamente. A grande diferença reside em que as bases tributárias são harmonizadas. Sua mais evidente debilidade é que viabiliza o destino através da quebra de cadeia no imposto estadual, zerando alíquotas na exportação. No entanto, a convergência adotada para a definição de base torna os dois impostos virtualmente idênticos deste ponto de vista e, combinada à estreita cooperação e troca de informações na atuação conjunta dos dois fiscos, estabelece - este o argumento de Bird - um mecanismo bastante eficiente de fiscalização que atua satisfatoriamente para reduzir a evasão propiciada pela quebra de cadeia: “...embora Quebec não possa monitorar a outra ponta das operações interestaduais, o processo normal de auditoria do GST federal, operado pela agência federal de receita, serve como checagem cruzada para garantir que o QST não foi fraudado” (BIRD & GENDROM, 2001, p. 33). Bird ressalta também que, sendo o imposto federal parte da base do imposto estadual, Quebec tem um incentivo adicional para manter a fiscalização também sobre o GST.

Neste modelo, a “solução” para o problema da evasão acaba repousando, em última instância, na qualidade da burocracia canadense e no elevado grau de cooperação entre os governos federal e estadual, embora uma condição necessária seja a harmonização das bases tributárias. Por este motivo, Bird entende que o modelo talvez pudesse ser adotado na Europa, onde estas condições existem, mas encontraria dificuldades nos países em desenvolvimento, onde as mesmas condições dificilmente existem de forma homogênea.

Vale ressaltar, finalmente, um dos argumentos a favor desta opção apresentados por Bird: ela seria adequada para oferecer um processo de transição diferenciado, com

ritmos distintos de implementação, em países com elevadas disparidades regionais. Como o modelo permite a progressiva aproximação de IVA estadual ao federal, seria possível executá-lo em um longo período de transição, em que cada estado poderia avançar no seu próprio ritmo. Esta opção, possivelmente adotada para estados mais avançados, poderia ser combinada com um IVA conjunto, semelhante ao HST, para estados mais pobres.

CVAT - imposto federal compensatório

O CVAT, apesar do nome em inglês (*Compensating Value Added Tax*), é um produto essencialmente brasileiro, uma vez que as alterações efetuadas por Mclure na proposta original de Varsano não acrescentam nada de relevante à idéia essencial do modelo. Mas, uma vez que estamos tomando como referência o debate internacional, vamos iniciar com a proposta no seu formato Mclure, e depois indicamos os pontos onde se diferencia da versão original.

O foco da proposta é permitir que o IVA seja recolhido na origem e ao mesmo tempo tenha a receita apropriada pelo estado de destino, de forma automática, sem a necessidade de compensação. Assim, obtém-se a grande vantagem de eliminar qualquer trânsito de mercadoria livre de taxaço entre fronteiras. O modelo se compõe de:

- Um imposto estadual autônomo, tipo IVA.
- Um imposto federal ou acréscimo de alíquota ao imposto federal - CVAT.

Se não existe IVA federal, é necessário criar o CVAT especificamente para executar a função de viabilizar o destino nas transações interestaduais. Se existe o IVA federal, uma opção é criar o CVAT sob a forma de um acréscimo na alíquota do imposto federal.

- Definição uniforme de base para os dois impostos.
- Alíquota zero do IVA estadual na operação interestadual de exportação, que é tributada pelo CVAT.
- Alíquota do CVAT determinada como uma média das alíquotas intra-estaduais.
- O importador carrega o crédito pelo CVAT.

- Diferimento do imposto sobre importações até a primeira transação interna.
- Compras por firmas não registradas e compras diretas também taxadas pelo CVAT.

Em suma, em vez do imposto ser recolhido pelo estado exportador, o que traria depois o problema da compensação, ou então ser apenas zerada a alíquota na exportação, o que traria todos os problemas de evasão e controle, a tributação na origem é recolhida aos cofres federais, cabendo ao GF compensar depois o importador pelo crédito.

A proposta original (1995) de Varsano se diferencia desta em alguns pontos importantes:

1. *Propõe tratamento mais radical no que se refere à uniformidade dos impostos. Supõe uniformidade de base, tal como Mclure, mas exige adicionalmente uniformidade de alíquotas nos impostos estaduais. Como discutido abaixo, isto simplifica o problema da definição da alíquota do CVAT, que em Varsano é igual à estadual.*
2. *Varsano opta explicitamente pela combinação do IVA federal e o CVAT, de forma que a este seria aplicada alíquota igual à soma da federal e estadual. Esta escolha se deve primeiro a que, no caso brasileiro, existe um (quase ou ex) IVA federal e, principalmente, à preocupação de minimizar a acumulação de créditos nas mãos de empresas importadoras, permitindo compensação contra o IVA federal (ver abaixo).*
3. *Varsano prefere tributar compras diretas e de firmas não registradas na origem, ou seja, com a alíquota do exportador.*
4. *Varsano prevê a possibilidade de que o CVAT seja utilizado para viabilizar combinações híbridas de origem-destino, aspecto relevante para o caso brasileiro, onde esta situação já existe. Como Mclure visa à União Européia em sua proposta, ele desconsidera este tópico.*

O mecanismo básico, comum às duas propostas, pode ser ilustrado tomando o exemplo em que existe um IVA federal, descrito por ARAUJO, E. (1999):

- a) na saída de uma mercadoria para outra unidade, a alíquota estadual seria zerada, o estado de origem nada cobraria sobre o valor adicionado na fabricação da

mercadoria exportada e creditaria ao contribuinte o IVA recolhido na aquisição de seus insumos;

b) a alíquota federal seria automaticamente acrescida da alíquota estadual, ou seja, as duas alíquotas seriam somadas e o contribuinte, ao invés de pagar a parcela estadual do IVA à sua respectiva jurisdição, efetuará o pagamento total à União;

c) no momento em que a mercadoria ingressasse na unidade importadora e fosse revendida ou incorporada como insumo em outro produto, o contribuinte dessa localidade teria um débito com a União apenas do valor da alíquota federal e um crédito referente à soma das parcelas federal e estadual. Na hipótese desse crédito ser superior ao débito, o montante teria que ser devolvido ou aproveitado em outra transação; e

d) também nesse momento o contribuinte teria um débito com o estado importador, mas não teria nenhum crédito, pois o estado de origem nada teria recolhido nessa transação.

Alguns detalhes envolvidos nas duas formulações merecem aprofundamento:

a) Quem administra o CVAT? Não é forçoso, embora possa ser em geral mais adequado, que o CVAT seja administrado pelo GF. Ele pode também ser administrado conjuntamente por GF e estados, ou por um consórcio formado exclusivamente pelos estados. Em geral, nos países onde o GF já está presente na tributação de vendas, a melhor opção seria atribuir a ele o imposto, tal como propõe Varsano. No caso da Europa, por razões já discutidas, a hipótese do consórcio de estados-membros pode ser politicamente mais palatável.

b) Como lidar com a provável acumulação de créditos? Nas operações interestaduais, o CVAT é pago na origem e o importador creditado. Ocorrerá acúmulo de créditos para firmas que operam no comércio interestadual na medida direta de seu saldo líquido entre exportações e importações. Se a firma importa e vende internamente, acumulará créditos contra o CVAT. A única forma de reduzir o problema (volume muito elevado de créditos amplia a possibilidade de fraudes) é permitir compensação contra débitos devidos ao VAT federal - opção feita por Varsano na proposta original - ou, de forma bem mais complicada, permitir compensação contra débitos do VAT estadual, o que minimizaria os créditos mas exigiria a montagem de sistemas de *clearing* (compensação) entre o CVAT e os impostos estaduais.

c) Como seria fixada a alíquota do CVAT? Aspecto essencial da proposta de Mclure - e sua maior divergência com Varsano - é preservar a autonomia dos estados na

determinação de alíquotas. No caso de existir um intervalo muito amplo de alíquotas estaduais, surge o problema de qual o nível definido para a alíquota do CVAT. Se for fixada igual à mais baixa das alíquotas estaduais, reduzirá a dimensão dos eventuais créditos acumulados, mas terá efeitos distorcivos sobre compras diretas e compras de firmas não registradas. Se for fixada igual à alíquota estadual máxima, os efeitos anteriores se invertem. Mclure opta por adotar uma alíquota média. Na proposta de Varsano, que supõe uniformidade plena dos impostos estaduais, o problema não ocorre, uma vez que alíquota do CVAT é igual à alíquota uniforme dos impostos estaduais.

A proposta de Mclure é, fora de qualquer dúvida, mais afinada com o espírito do debate europeu, que coloca como premissa fundamental a preservação da autonomia de alíquotas, enquanto a de Varsano atende melhor ao conjunto de problemas existentes no sistema brasileiro. Uma reformulação politicamente mais viável foi contemplada por Varsano em 1999, para incluir a flexibilização das alíquotas estaduais. Outro aspecto fundamental é que, sendo a alíquota do CVAT definida centralmente, deixa de haver espaço para competição fiscal, que, principalmente no caso brasileiro, se dá pela oferta de condições favorecidas a empresas através do tributo estadual em sua parcela cobrada na origem. O CVAT, particularmente na opção original, anularia qualquer diferenciação obtida desta forma.

VIVAT- tributação em separado das operações intermediárias

O conceito inovador do VIVAT reside em fracionar a tributação da cadeia produtiva em duas partes, que passam a ser tributadas de forma independente. A etapa final das cadeias - venda final aos consumidores - passaria a ser tributada por um imposto estadual com livre definição de alíquota, e todas as transações anteriores - intermediárias entre firmas registradas - seriam tributadas por um imposto federal abrangente a alíquota uniforme. O modelo exige:

- 1 Um IVA geral com alíquota uniforme aplicado a todas as vendas a firmas registradas na UE – “Euro VAT”- cobrado na origem (tanto vendas internas como externas), com extensão da cadeia de débito-crédito para todo o mercado comum.

- 2 Um IVA para cada país-membro aplicado sobre vendas finais a consumidor, com autonomia de alíquota, aplicada a consumidores internos e externos (*cross board shopping*). Alternativamente pode ser aplicado um IVV nas mesmas condições.
- 3 Os dois impostos idênticos no que se refere à definição de base.
- 4 Alíquota do Euro Vat igual à menor das alíquotas dentre os estados-membros.
- 5 A diferenciação de alíquota na transação final determina a carga tributária final incidente.
- 6 Os governos reconhecem os créditos decorrentes das operações intermediárias contra o IVA próprio. Uma parte maior ou menor (dependendo da alíquota do Euro Vat) será recolhida no país de origem das transações. É necessário, portanto, um procedimento de compensação para permitir que esta receita seja direcionada ao país de destino, para cobrir os créditos que serão reclamados pelos importadores.
- 7 *Clearing* para ajustar a receita intermediária (operações entre firmas registradas) ao princípio do destino.

As diferenças em relação ao modelo de compensação proposto pela EU em 1987 são duas:

a - sendo a alíquota uniforme em todas as operações sujeitas à compensação, ditas operações intermediárias, os procedimentos são muitíssimo mais simples.

b - é possível controlar o volume de recursos envolvidos na compensação, através do nível da alíquota intermediária. Quanto mais baixa a alíquota, menor o volume de recursos que deve ser realocado e maior a receita recolhida diretamente pelos países-membros nas operações finais. O *trade of* no caso é que quanto menor a alíquota, mais frágil é a proteção da cadeia nas etapas intermediárias.

É possível obter exatamente o mesmo resultado adotando dois IVAs ou um IVA e um IVV. Por exemplo, seria o mesmo adotar alíquotas de 20% e 15% para VAT e Euro Vat, respectivamente, ou então aplicar EuroVAT de 15% e um IVV de 5%. No primeiro caso, o país reconhece os créditos gerados nas operações intermediárias, de forma que a tributação líquida na operação final é de 5%. No segundo caso, como já

indica imposto tipo IVV, não há crédito decorrente da operação anterior, o que é compensado com aplicação de alíquota de apenas 5%.

Uma importante questão é a competência do EuroVAT. Se ele for entregue a uma autoridade federal (no caso em tela, a Comissão europeia), esta responderá pela arrecadação e pela transferência dos recursos segundo a lógica do destino. Situação menos clara ocorreria caso o imposto fosse recolhido pelos países-membros, onde poderiam aparecer alguns efeitos perversos. Voltamos ao ponto mais a frente.

Outra diferença relevante em relação às propostas de 1987 consiste em que, naquele sistema de compensação, apenas nas operações externas entre contribuintes era necessário cumprir as exigências de informação do número de contribuintes, para efeito de compensação. No VIVAT, passa a ser necessário diferenciar transações entre contribuintes de transações finais com consumidor e, portanto, passa a ser necessário informar os dados para todas as transações, tanto intermediárias quanto finais, elevando o custo.

De forma geral, o VIVAT representa uma adaptação inteligente do sistema de *clearing* proposto pela UE em 1987; restringe a abrangência do *clearing* ao estritamente necessário e cria um regulador do nível de *clearing* através da alíquota intermediária. Esta alíquota permite estabelecer escolhas entre níveis de compensação e níveis de proteção à cadeia. Quanto mais se proteger a cadeia, aumentando a alíquota intermediária em relação às finais, maiores serão as exigências de transferências de recursos entre países.

1.5 - UMA AVALIAÇÃO DAS DIVERSAS PROPOSTAS

Neste item é realizada uma avaliação das diversas propostas apresentadas anteriormente, através da aplicação de um conjunto de critérios que especificam as diversas condições a que um IVA deve atender para ser considerado adequado. Iniciamos pela apresentação dos critérios e depois passamos à sua aplicação a cada um dos modelos.

CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO

De forma geral, no contexto de debate europeu, considera-se que os seis critérios indicados abaixo seriam os mais importantes para definir o perfil de um IVA eficiente e adequado.

1 Preservação da autonomia GSN/EM

No contexto europeu atual, a condição inicial a ser cumprida por qualquer modelo de IVA é a preservação da autonomia na definição de alíquotas. Esta não é uma condição de ordem técnica que decorra de requisitos de qualidade do imposto em si mesmo, mas uma exigência de ordem político-estratégica no sentido de garantir aos GSN o controle de seu financiamento tributário na margem. É fora de dúvida que, sob o ponto de vista estritamente técnico, o imposto uniforme é superior. No entanto, no atual contexto de preferência pela descentralização, é provável que este critério alcance uma posição destacada na maior parte dos processos de reforma.

Assim, o primeiro critério de avaliação procura indicar até que ponto o modelo preserva a autonomia de alíquotas para aos GSN/estados-membros.

2 Compatibilidade de incentivos à administração tributária

Uma condição relevante para a qualidade de um IVA é que ele não gere incentivos inadequados para a administração tributária. Esses incentivos surgem do processo de avaliação racional dos administradores tributários sobre quais procedimentos trarão maiores benefícios de curto prazo em termos, principalmente, de receita arrecadada.

Há duas situações relevantes, criadas por alguns dos modelos, que geram incentivos inadequados:

1º Clearing – o sistema não pode criar a possibilidade de que governos melhorem seu ganho orientando seletivamente o esforço de fiscalização. Com *microclearing* (proposta da EU de 1996 e IVA pré-pago), há incentivo para que os governos sejam negligentes na verificação dos créditos reclamados por seus contribuintes, uma vez que o custo de falsos créditos será suportado por outros países/estados.

2º Arrecadação – o sistema não deve eliminar o vínculo entre esforço de arrecadação e apropriação da receita. Se o país/estado não se apropria do resultado do esforço, não vai gastar/investir em administração tributária. Esta situação surge no caso dos mecanismos de *macroclearing*, em que a receita é distribuída de forma proporcional ao consumo da jurisdição medido por estatísticas macroeconômicas. Este dispositivo é adotado no Canadá (joint VAT), está previsto na proposta de 1996 da EU e é também aplicado para o IVA alemão, embora o critério de distribuição seja distinto. Nos dois últimos casos, o problema de incentivo é certo porque a administração do imposto é descentralizada. Nenhuma jurisdição tem incentivo para melhorar a arrecadação, uma vez que não colherá os resultados do esforço. No caso canadense, como o imposto é administrado pelo GF, a questão não se aplica.

3 *Preservação da cadeia do VAT*

Do ponto de vista técnico, o critério fundamental de qualidade é a preservação da cadeia de débitos e créditos ao longo da totalidade da cadeia produtiva operada dentro do mercado comum. Isto preserva as duas maiores qualidades da técnica do IVA, que são o incentivo à cooperação do contribuinte para com o processo de arrecadação e a distribuição da arrecadação em partes menores a cada etapa, diminuindo o incentivo à sonegação. Um dos objetivos centrais de grande parte dos modelos é viabilizar o destino sem exigir a quebra de cadeia, ou seja, a alíquota zero na operação interestadual.

4 *Simetria de custos para contribuinte*

É evidente que um critério básico para todo sistema tributário seja viabilizar um certo nível desejado de arrecadação, impondo o menor nível de custos de “*compliance*” (cumprimento da legislação) ao contribuinte. No que se refere ao IVA, o tratamento das operações interestaduais, em muitos modelos, exige dos contribuintes que diferenciem tipos de transações, o que aumenta os custos envolvidos no sistema. Por exemplo, a exigência de diferenciar entre operações internas e externas, ou a exigência de diferenciar entre operações para consumidores finais e para empresas registradas.

Alguns modelos podem introduzir outro problema, que é a *assimetria de custos para o contribuinte*. O sistema pode ser construído de forma a tornar determinadas transações mais custosas para o contribuinte, o que acaba introduzindo uma distorção no funcionamento dos mercados. Caso típico são os sistemas que discriminam contra operações de exportação, exigindo, por exemplo, que o contribuinte forneça grande quantidade de informações ao fisco que não são exigidas nas operações internas.

Embora o primeiro tipo de problema seja relevante, na discussão europeia se atribui maior importância ao problema da assimetria - *evitar diferenciais de custo que possam discriminar contra operações externas e evitar que as vendas para o mercado externo sejam mais custosas administrativamente do que as vendas para o mercado interno* - dada a grande ênfase atual na complementação do mercado comum europeu.

5 *Requisitos de clearing*

Como vimos acima, um componente muito freqüente dos modelos de IVA é dado pelos mecanismos de compensação, decorrentes, basicamente, de que o imposto seja recolhido na origem e deva ser redistribuído para obter a situação de destino. Estes dispositivos podem ser altamente complexos e custosos. Assim, um dos critérios importantes na avaliação dos IVAs refere-se ao nível de complexidade dos mecanismos de *clearing*, quando eles existem. Sistemas que envolvam mecanismos menos complexos e menos custosos são preferíveis.

6 *Problemas de cross border shopping*

No caso europeu, onde uma parcela relevante da população reside relativamente perto das fronteiras, o chamado *cross board shopping* (a compra direta de consumidores em outros países), pode tornar-se um problema relevante. Não existindo empresas registradas na ponta compradora, torna-se complexa a viabilização do princípio do destino. Compra direta só é adequadamente tributada na origem. Alguns dos modelos não apresentam este problema, basicamente por recolher na origem. Trata-se de uma deficiência do sistema criar condições para este tipo de desvio de fluxos de comércio.

É muito amplo o leque de possíveis critérios que podemos utilizar para avaliar um IVA. Além dos indicados acima, podemos citar, por exemplo:

- 7 *Nível dos custos administrativos.*
- 8 *Requisitos de cooperação vertical.*
- 9 *Requisitos de cooperação horizontal.*
- 10 *Exigência de administração central.*

Utilizaremos aqui o primeiro conjunto de critérios, acompanhando a formulação mais freqüente na literatura. A escolha e a hierarquização dos critérios, contudo, deve ser orientada pelas características peculiares do país onde se pretende implementar o imposto. Dependendo das características específicas de cada federação, alguns critérios terão maior relevância que outros. Consideramos todas as alternativas discutidas acima, começando pelos diversos modelos propostos ou aplicados à EU. Não destacaremos o modelo básico do imposto central uniforme, uma vez que ele, evidentemente, atende a todos os critérios, exceto o primeiro e mais fundamental, a autonomia subnacional. Ao final deste item a tabela 2 resume todas as avaliações.

APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS

A proposta de 1987 da Câmara de compensação

PROPOSTA 1987/1989	
autonomia de alíquotas	SIM
compatibilidade de incentivos	NÃO
gera quebra de cadeia	NÃO (alíq. País exportador)
simetria de custos	SIM
req. de clearing	ALTO (micro ou macro clearing)
PROBLEMA CROSS BORDER	SIM

A opção por arrecadar na origem e depois redistribuir os recursos através de alguma forma de compensação preserva a cadeia do IVA, através da aplicação da alíquota do exportador às transações interestaduais. Outro aspecto positivo é que ela preserva a simetria de custos: os contribuintes tratam igualmente todas as transações.

Os dois grandes problemas deste modelo residem nos elevados requisitos de *clearing* e na forte distorção dos incentivos administrativos.

Há duas formas básicas de realizar o *clearing*. A primeira, mais precisa, exige considerar todas as transações realizadas entre cada par de jurisdições para obter o saldo líquido a ser transferido do país/estado superavitário para o deficitário. Note-se que, havendo diferenciação de alíquotas, este trabalho se torna muito complicado. Em parte, a proposta do VIVAT se destina exatamente a reduzir a dimensão deste problema. A segunda alternativa é o *macroclearing*, em que se desconsideram as transações reais entre jurisdições e se redistribui a receita de forma a corrigir as arrecadações efetivas de acordo com proporções existentes entre os consumos agregados das diversas jurisdições. Embora a segunda alternativa seja de mais fácil operacionalização, sua aceitação é pouco provável, pois, em última instância, significa uma renúncia ao controle sobre a arrecadação.

O segundo grande problema se refere aos incentivos. Este é o caso mais grave de distorção, devido exatamente à compensação. No *microclearing*, se a jurisdição importadora é plenamente reembolsada pelos créditos, não tem incentivos em verificar sua validade. Mais precisamente, “haveria incentivos para sub-declaração do IVA coletado nas vendas interestaduais e superfaturamento dos créditos dados às importações, engendrando enormes conflitos entre as jurisdições e, na suposição de que as fraudes estivessem fora de controle, tornando a alocação da receita tributária segundo o princípio do destino imperfeita” (ARAÚJO, 1999).

Os custos elevados do *microclearing* gerariam pressões para maior harmonização de alíquotas, negando potencialmente o principal objetivo da reforma. A compensação exigiria, também, um grau elevado de cooperação entre as administrações. Finalmente, o problema de *cross border shopping* aparece, pois as compras diretas são taxadas na origem e não há meios de redistribuir a receita.

O regime de transição atualmente vigente na Europa

REGIME TRANSIÇÃO	
autonomia de alíquotas	SIM
compatibilidade de incentivos	SIM
gera quebra de cadeia	SIM(alíq. Zero)
simetria de custos	NÃO
req. de clearing	BAIXO (regimes)
PROBLEMA CROSS BORDER	SIM

A solução “provisória”, que já dura 13 anos na Europa, garante a autonomia, mas são incertos e nebulosos seus resultados no que se refere à quebra de cadeia. A fiscalização das operações internas tributadas por uma alíquota zero, em vez de ser feita por meio de uma fronteira física que permita identificar o movimento de mercadorias, deve ser baseada no controle dos livros de contabilidade das firmas importadoras. A menos que exista um razoável grau de cooperação entre as administrações tributárias locais, é grande o risco de evasão fiscal, pois os obstáculos envolvidos na montagem de uma operação fictícia de exportação, em que uma transação interna configura-se como externa, são bem menores no comércio interestadual do que no internacional. Não há estatísticas sólidas no que se refere ao grau de evasão atual na Europa, mas há suspeitas de que seja elevado. Isto significa custos administrativos elevados para evitar evasão.

Outra deficiência é a assimetria de custos: as transações externas exigem maior trabalho e dispêndio do contribuinte, forçado a utilizar procedimentos diferentes conforme a operação seja interna ou externa.

Finalmente, este sistema também não resolve o problema das compras diretas. Para contorná-lo parcialmente foram adotados os regimes especiais, que exigem procedimentos de *clearing* no caso de compras por firmas não registradas e comércio eletrônico acima de certo tamanho. Se comparados com a proposta de 1987, estes requisitos são bastante baixos.

Além dos requisitos de *clearing* baixos, este modelo tem a seu favor a neutralidade no que se refere aos incentivos. Cada jurisdição depende apenas de seu esforço de fiscalização, não existindo transferência de recursos (exceto pelo *clearing* reduzido dos regimes especiais) que possa induzir comportamentos maximizadores na relação com outras jurisdições.

A proposta de 1996 - uniformização em favor do contribuinte

É compreensível que esta proposta não tenha, até agora, entusiasmado os governos europeus. Seu enfoque básico é reduzir a autonomia dos governos para maximizar a eficiência do sistema no que se refere aos custos dos contribuintes. De forma geral, ela se enquadra numa postura mais recente da comissão, que ocorreu também na tributação sobre a renda, que consiste em adequar o sistema tributário às exigências do setor privado. Neste caso, a ênfase reside na uniformização de bases tributárias e de requisitos ao contribuinte em todo o território europeu. Elimina, principalmente, a obrigação existente até hoje de lidar com tantas legislações quantos sejam os estados-membros.

PROPOSTA 1996	
autonomia de alíquotas	NÃO
compatibilidade de incentivos	NÃO
gera quebra de cadeia	NÃO (alíq. uniforme)
simetria de custos	SIM
req. de clearing	ALTO (macro clearing)
PROBLEMA CROSS BORDER	NÃO

Com este enfoque, é evidente que suas grandes vantagens se referem à simetria de custos - os contribuintes não precisam diferenciar transações sob nenhum aspecto. Tal sistema não apresenta também problema de *cross border*, principalmente porque as alíquotas são uniformes. Na realidade, este sistema é o mais próximo que a Comissão

chegou de propor um IVA central. Tendo as empresas liberdade para escolher o país onde recolhem impostos, a arrecadação local não terá relação com a distribuição pelo princípio do destino. Os governos de estados-membros se tornam, de fato, meros agentes arrecadadores de um imposto central, a ser distribuído pela Comissão através de estatísticas de consumo. Apresenta, ainda elevados requisitos de *clearing*.

Seu maior problema, contudo, reside em que ele sacrifica a autonomia dos governos sem oferecer-lhes nenhuma vantagem, favorecendo somente o setor privado.

O IVA pré-pago - variante da proposta de 1987

Prepaid VAT (Vanistendael)	
autonomia de alíquotas	SIM
compatibilidade de incentivos	NÃO
gera quebra de cadeia	NÃO (díq país importador)
simetria de custos	NÃO
req. de clearing	ALTO (transf. bilaterais para local de destino)
PROBLEMA CROSS BORDER	NÃO

O aspecto inovador do IVA pré-pago é a simplificação do *clearing*. Assim, evita a dificuldade maior da proposta de 1987, que é a complexidade de fazer a compensação com alíquotas diferenciadas. Se o estado exportador cobra a alíquota do importador, cada estado terá precisamente identificado o montante a ser transferido a cada parceiro comercial, sem necessidade de consolidação. Os créditos carregados pelo importador e cobrados em seu estado serão cobertos exatamente pela transferência da receita arrecadada na exportação, que torna muito mais simples a compensação, mas ainda assim envolve montantes elevados.

As dificuldades do sistema são basicamente as mesmas da proposta de 1987. Os incentivos administrativos são assimétricos, assim como persiste a obrigação de

diferenciar procedimentos para operações internas e externas. Em suma, o progresso é meramente de alguma simplificação dos procedimentos de *clearing*.

Joint VAT - imposto central democrático

JOINT VAT	
autonomia de alíquotas	NÃO
compatibilidade de incentivos	SN
gera quebra de cadeia	NÃO
simetria de custos	SIM
req. de clearing	NULO
PROBLEMA CROSS BORDER	NÃO

O *joint VAT* apresenta todas as vantagens de um imposto virtualmente central e uniforme. Uma vez que a presença subnacional se dá apenas na gestão conjunta, não existindo de fato um imposto subnacional, o modelo atende plenamente aos requisitos de preservação da cadeia, simetria de custos, *cross border shopping* e inexistência de *clearing*.

No que se refere aos incentivos, contudo, a avaliação é menos clara. A arrecadação central de impostos em que a metade é entregue aos governos subnacionais (GSN) pode envolver, como de fato ocorre nos países em desenvolvimento, menor comprometimento do GC na fiscalização do imposto. Na realidade, a diferença entre este modelo e um imposto central ao modo alemão, com *sharing*, residiria na possibilidade de os governos estaduais participarem da legislação, bem como no fato de que a parcela estadual é aplicada na forma de um adicional ao imposto federal. No contexto atual, em que a autonomia é tida como principal critério, esta alternativa tem escassos atrativos se pensada como um modelo geral e abrangente para uma federação, como parece ter sido sempre o enfoque do GF canadense. Por outro lado, esta opção pode ser atraente se combinada com outros modelos, tal como é de fato a situação no Canadá, o que exigiria abrir mão da simetria e admitir soluções híbridas. Como já sugerimos, ela pode ser interessante para viabilizar uma zona homogênea sob controle

federal em áreas economicamente mais atrasadas, onde os governos tenham menor capacidade administrativa.

Dual VAT - o modelo “quebecois” como alternativa de flexibilidade

O Dual VAT, tal como implementado em Quebec, é o único modelo que preserva um imposto federal pleno coexistindo com impostos subnacionais plenos. Em todos os outros modelos, ou o imposto é exclusivamente subnacional (opções da Comunidade Européia) ou o imposto federal é, de alguma forma, complementar ao estadual (CVAT e VIVAT). Deste ponto de vista, sua grande vantagem é ser adequado para as situações, muito frequentes, em que o GF também depende de receita gerada pelo IVA. Esta vantagem se completa porque o sistema supõe plena autonomia dos dois governos na gestão das alíquotas, o que permite liberdade maior para as políticas fiscais dos dois níveis de governo. Na realidade, como sempre enfatiza Bird, o caso canadense demonstra que a existência de um imposto federal amplo abrangente é condição para o bom funcionamento de um imposto subnacional.

DVAT (Bird Gendrom)	
autonomia de alíquotas	SIM
compatibilidade de incentivos	SIM
gera quebra de cadeia	SIM (alíq.zero)
simetria de custos	NÃO
req. de clearing	BAIXO (regimes especiais)
PROBLEMA CROSS BORDER	SIM

Além desta, suas outras qualidades residem na compatibilidade total de incentivos e no baixo requisito de *clearing*, basicamente o mesmo que o regime transitório da EU, ou seja, compras diretas e firmas não registradas. Pode-se apontar também o fato de que o imposto é relativamente barato para o governo, mas caro para o contribuinte, devido à existência de duas legislações. Este, contudo, não é um problema que tenha sido seriamente encarado na evolução da tributação indireta no Canadá.

Muito interessante constatar que este modelo é único também pelo fato de manter a quebra de cadeia, neste sentido conflitando com todas as propostas mais modernas, que têm em comum a preocupação central de impedi-la. O argumento central de Bird é o de que a existência de um grande imposto federal, desde que as bases sejam harmonizadas, permite uma vigilância eficiente e não muito cara contra as práticas usuais de evasão ligadas à alíquota zero. O outro lado da moeda é, evidentemente, que os méritos do sistema dependem integralmente de um elevado grau de cooperação e confiança entre os dois governos envolvidos. Note-se que, nesta proposta, ao contrário do CVAT ou VIVAT, pressupõe-se a existência de uma máquina própria de fiscalização federal, condição de eficiência do modelo. Em países onde o GF não administra um VAT amplo (caso do Brasil, em contraste com, por exemplo, a Argentina), a dimensão da reforma necessária para utilizar o modelo é maior.

CVAT (McLure)	
autonomia de alíquotas	SIM
compatibilidade de incentivos	SIM, SE EXECUÇÃO É FEDERAL
gera quebra de cadeia	NÃO (CVAT uniforme, aliq nacional zero)
simetria de custos	NÃO
req. de clearing	S/N
PROBLEMA CROSS BORDER	SIM/NÃO

CVAT - imposto federal compensatório

O CVAT garante autonomia e preserva a cadeia, objetivos que orientam sua construção. A engenhosa substituição do imposto estadual pelo federal cria, de fato, uma tributação na origem, sem apropriação da receita pelo estado exportador. Se adequadamente formatado, o modelo virtualmente elimina a competição fiscal, permitindo que o imposto federal ocupe o espaço vazio deixado pelo estadual quando iniciativas de favorecimento ocorrem. O modelo envolve, contudo, algumas deficiências nos outros quesitos, dependendo das opções feitas quanto a alguns aspectos básicos.

O primeiro desses aspectos reside em quem administra o imposto. Na proposta original de Varsano, a competência é federal, inclusive em combinação com o IVA federal. Neste caso, não surgem conflitos de incentivos. A coisa muda se, como seria o caso na Europa, a arrecadação do imposto compensatório fosse entregue aos estados-membros. Surgem aí, como bem indica Michael Keen, os mesmos problemas de incentivos do modelo de destino com *clearing*. A questão é relevante para a Europa e não tem maior significado para o Brasil.

O segundo ponto sensível refere-se ao nível da alíquota do CVAT. Se ela for muito alta, amplia os incentivos a fraudes nos créditos; Por outro lado, se for muito baixa, é menor a proteção da cadeia e surge (na versão Mclure) incentivo ao *cross border shopping*, problema relevante na Europa. Na versão de Mclure, a proposta é a média das alíquotas estaduais. Na medida em que nos afastemos da proposta centralizadora de Varsano, que prevê alíquota uniforme para o IVA subnacional, surge um típico *trade of* no que se refere ao nível da alíquota do CVAT.

Também do ponto de vista da simetria de custos, o modelo não é ideal. Ele exige do contribuinte a diferenciação entre transações internas e externas. Finalmente, há duas alternativas para o tratamento do *cross border shopping* e firmas não registradas. Varsano opta por tributar na origem estas transações, o que é aparentemente sem conseqüências relevantes no caso brasileiro, mas pode trazê-las no caso europeu, o que levou Mclure a optar pela imposição do CVAT a essas transações. Com isto, Mclure incorpora ao modelo um problema que ele não tinha com Varsano: necessidade de compensação. Como parece ser contra o espírito do modelo que o GF se aproprie de receita nas transações interestaduais, a receita gerada por estas transações especiais deveria ser redistribuída entre os estados por um mecanismo de *clearing* da mesma dimensão daquele ocorrido no IVA dual e no regime de transição. É o que propõe Varsano na versão de 1999 do modelo.

Um ponto relevante, levantado por Bird, refere-se à adequação relativa dos modelos do IVA dual e do CVAT. O primeiro exige, como já foi destacado, elevada cooperação e qualidade por parte das burocracias estaduais. Já o segundo é mais compatível com regimes federativos em que estas qualidades estejam ausentes. Este é o motivo básico pelo qual Bird chega a reconhecer que, no caso de países em desenvolvimento, possivelmente o CVAT seria mais adequado.

VIVAT

Além de preservar a autonomia subnacional, o VIVAT preserva a cadeia, uma vez que se estabelece continuidade de créditos e débitos pela conexão entre o imposto intermediário e o imposto na transação final. Na fronteira, pelo menos para contribuintes registrados, a mercadoria é tributada uniformemente pela alíquota intermediária, gerando o que os autores chamam de *compliance symmetry*. Deve-se notar, contudo, que preservar a cadeia depende do nível da alíquota do EuroVAT. Se, num determinado estado, a alíquota é inferior à alíquota final, fragiliza-se a cadeia naquele estado. Na medida em que o importador carregue créditos de menor porte, aumenta o incentivo para não declarar a transação final. Como já vimos, se a alíquota intermediária for definida num nível muito alto, aumentará o problema de créditos a serem devolvidos. Existe, portanto, também neste caso, um *trade of* associado à escolha da alíquota intermediária, tal como ocorria na escolha da alíquota do CVAT. Neste caso, alíquotas mais altas aumentam créditos e fortalecem na média a cadeia, e alíquotas mais baixas têm efeito contrário.

VIVAT (Keen & Smith)	
autonomia de alíquotas	SIM (alíquota final)
compatibilidade de incentivos	SIM, SE EXECUÇÃO É FEDERAL
gera quebra de cadeia	NÃO (alíq. Uniforme EUROVAT)
simetria de custos	?
req. de clearing	BAIXO (deseq. de comércio)
PROBLEMA CROSS BORDER	SIM

No que se refere à assimetria de custos, o modelo elimina o tipo mais comum, que é diferenciar entre transações internas e externas, mas introduz uma nova assimetria, a necessidade de diferenciar entre operações com firmas registradas e não registradas. A escolha aqui depende de como se considera relativamente o peso destas duas assimetrias.

Outro aspecto interessante, que demonstra um paralelo com o CVAT, refere-se à questão dos incentivos. A exemplo do CVAT, a administração do VIVAT pode ser federal/central ou estadual. E também como naquele caso, na primeira opção não surgem problemas de incentivos, mas a entrega do VIVAT para arrecadação dos estados- membros envolveria as mesmas distorções já indicadas. Mais uma vez, trata-se de um problema relevante para a Europa, não para o Brasil.

Questão controversa refere-se aos requisitos de *clearing* envolvidos no VIVAT. Genser, B. (2006) os classifica como baixos, indicação reproduzida em nosso quadro. Certamente, isto se deve ao fato de que a lógica básica do modelo é viabilizar um mecanismo de *clearing* mais simples, na medida em que adota uma alíquota intermediária uniforme. Isto simplifica em muito a mensuração das transferências bilaterais necessárias para que os estados deficitários possam atender aos reclamos de créditos de seus importadores. Ainda assim, demanda exame mais acurado sobre até que ponto tal requisito de *clearing* seja de fato expressivamente menor do que os envolvidos nos demais modelos.

Finalmente, é importante para o debate aqui focado que este modelo é adequado para arranjos onde o GF seja fraco ou inexistente do ponto de vista tributário, como na EU.

TABELA 2

COMPARAÇÃO DE PROPOSTAS DE REFORMA PARA VAT EUROPEU

		autonomia de aliquotas	compatibilidade de incentivos	gera quebra de cadeia	simetria de custos	req. de clearing	PROBLEMA CROSS BORDER
SÓ NO GSN/EM	PROPOSTA 1987/1989	SIM	NÃO	NÃO (aliqu. País exportador)	SIM	ALTO (micro ou macro clearing)	SIM
	REGIME TRANSIÇÃO	SIM	SIM	SIM (aliqu. Zero)	NÃO	BAIXO (regimes especiais)	SIM
	PROPOSTA 1996	NÃO	NÃO	NÃO (aliqu. uniforme)	SIM	ALTO (macro clearing)	NÃO
	Prepaid VAT (Vanistendael)	SIM	NÃO	NÃO (aliqu. país importador)	NÃO	ALTO (transf. bilaterais para local de destino)	NÃO
USO DE DOIS IMPOSTOS	JOINT VAT	NÃO	S/N	NÃO	SIM	NULO	NÃO
	DVAT (Bird Gendrom)	SIM	SIM	SIM (aliqu. zero)	NÃO	BAIXO (regimes especiais)	SIM
	CVAT (Mclure)	SIM	SIM, SE EXECUÇÃO É FEDERAL	NÃO (CVAT uniforme, aliqu. nacional zero)	NÃO	S/N	SIM/NÃO
	VIVAT (Keen & Smith)	SIM	SIM, SE EXECUÇÃO É FEDERAL	NÃO (aliqu. Uniforme EUROVAT)	?	BAIXO (deseq. de comércio)	SIM

Fonte: Elaboração própria, com base em GENSER, B. (2003) Coordinating VAT between EU member countries; BIRD Vats in federal States; KEEN VIVAT, CVAT and al that.

1.6 - UMA COMPARAÇÃO ENTRE DVAT, VIVAT E CVAT

O debate assumiu feição interessante no período recente, com Richard Bird, Charles Mclure e Michael Keen defendendo, respectivamente, o DVAT, o CVAT e o VIVAT. É válido realizar-se um apanhado crítico dos argumentos, ainda que muitos dos pontos sejam ainda obscuros e muito aprofundamento se faça ainda necessário para esclarecer algumas implicações menos óbvias dos modelos.

Neste item, partimos de uma comparação sucinta feita por Bird, que está resumida na tabela A1, em anexo, obtida em BIRD, R. (s.d.). Discordamos de vários pontos nesta avaliação. Assim, reformulamos a tabela de Bird, incluindo um critério que

ele omite e modificando algumas de suas avaliações. Nossa avaliação, que resulta de uma leitura da argumentação dos três autores, está apresentada na tabela 3. No que se segue, comentamos cada um dos critérios. Note o leitor que alguns dos critérios aqui incluídos não foram considerados na avaliação mais geral de todas as propostas feitas no item anterior. Em contrapartida, todos os critérios mais importantes daquela avaliação estão aqui contemplados. Vale a pena confrontar sempre nossa tabela com a de Bird. Note-se, finalmente, que condensamos os dois primeiros critérios de Bird na noção autonomia de alíquota.

TABELA 3			
ATRIBUTO	DVAT	CVAT	VIVAT
AUTONOMIA DE ALÍQUOTA	SIM	PARCIAL +	PARCIAL -
PRESERVAÇÃO DA CADEIA	NÃO	PARCIAL	SIM
SIMETRIA DE CUSTOS CONTRIB.	NÃO	NÃO- internas x externas	NÃO registrados x não regs.
CUSTO ADMINISTRATIVO	BAIXO ¹	DEPEND E ²	ALTO
INCENTIVO ARRECADAÇÃO	?	SIM, SE FEDERA L	SIM, SE FEDERAL
EXIGÊNCIA DE CAPACIDADE ADMINISTRATIVA	ALTA	BAIXA	ALTA
EXCESSO DE CRÉDITOS	POUCO	ALGUM	MUITO
DISTINÇÃO POR TIPO DE COMPRADOR	resident e x não resid.	residente x não resid.	registrado x não registrado
IDENTIFICAÇÃO ESTADO DE DESTINO	NÃO	NÃO	SIM

MAPEAMENTO DE CRÉDITOS	NÃO	NÃO	SIM
EXIGÊNCIA DE AGÊNCIA CENTRAL	SIM	SIM	NÃO

1 Desde que a administração seja realizada só por governos subnacionais.

2 Se existir IVA federal, custos adicionais podem ser baixos.

Autonomia de alíquotas

Do ponto de vista do critério que parece ser prioritário no debate europeu, para Bird o DVAT claramente supera os outros dois métodos. Os estados contam com total autonomia para fixar alíquotas sobre a totalidade das transações realizadas por seus contribuintes. Sendo apoiado no diferimento, a tributação subnacional é autônoma. Nos outros dois sistemas, o alcance do poder subnacional é reduzido. No CVAT apenas a alíquota interestadual passa a ser objeto de decisão federal, enquanto no VIVAT uma parcela majoritária das transações (todas exceto a venda final) tem sua alíquota arbitrada centralmente.

O argumento levantado por Bird não parece muito convincente. A liberdade de alíquotas não tem valor em si mesma, mas apenas devido à sua principal consequência, que é permitir aos GSN decidir o nível de tributação que impõe ao consumo interno às suas jurisdições. Deste ponto de vista, tanto no CVAT como no DVAT, uma vez que os sistemas preservam o princípio do destino e os governos decidem sua alíquota interna, o objetivo é atingido.

Em outra passagem, Bird sugere que a vantagem do DVAT seria devida a uma possível necessidade de que, nos outros dois modelos, as alíquotas sejam restritas a certos limites. Diz ele: “O DVAT obviamente requer um VAT central e alguma troca de informação e cooperação. O CVAT requer acordos mais substanciais entre participantes, *algum limite - acordado ou centralmente imposto - a alíquotas* e, provavelmente operação central ou consorciada do próprio imposto. VIVAT requer *limites - central ou acordado - a alíquotas* e operação central ou acordada de clearing e excesso de créditos. *Os últimos modelos parecem ser mais dependentes de uniformidade de alíquotas do que o DVAT*”. [grifos nossos] (BIRD & GENDROM, s.d.).

BIRD não justifica a afirmação. Supomos que a exigência de uniformidade seria associada à relação entre alíquotas do CVAT e VIVAT e as alíquotas estaduais. É fato que, havendo grande dispersão de alíquotas estaduais, os efeitos negativos associados à fragilização de cadeia e acumulação de créditos seriam mais sérios. Dependendo de uma quantificação mais precisa destes efeitos em economias específicas, o argumento pode ganhar força.

Preservação da cadeia

Na formulação original do quadro comparativo do qual partimos, curiosamente o prof. Bird não inclui o critério mais importante do ponto de vista da eficiência receita/custo do imposto, a quebra de cadeia (BIRD, s.d). Isto parece tendencioso, uma vez que esta é exatamente a grande deficiência do DVAT (modelo que Bird defende), enquanto é um ponto forte dos demais, basicamente porque estes modelos foram construídos visando a este objetivo. Em nossa formulação, incluímos o critério. Além da primeira e mais óbvia constatação - o DVAT é inferior aos outros -, este aspecto da comparação é um dos pontos que exige muito maior investigação. O problema decorre de que estes modelos envolvem um *trade of* entre preservação de cadeia e geração de créditos. Se o imposto geral é fixado a alíquotas muito baixas, enfraquece a cadeia. Se for muito alta, pode gerar custo e risco elevados devido à geração de créditos em demasia. Ambas as pontas - incentivos à evasão por não declaração de vendas ou incentivos à simulação de falsos créditos - devem ser avaliadas do ponto de vista dos custos envolvidos em preveni-las.

Simetria de custos para contribuinte

Esta é, para muitos, o grande trunfo do VIVAT, o que o coloca alinhado com as preocupações mais recentes da Comissão Européia, de priorizar a racionalização do imposto para o contribuinte. Como mantém a alíquota para contribuintes uniforme em todo o mercado comum, diferenciando apenas as alíquotas de vendas finais, este modelo simplifica a vida do contribuinte, como toda tributação com princípio de origem, se comparado aos outros dois. No entanto, o VIVAT não é isento de assimetrias. Ele

elimina a diferenciação entre operações internas e externas, mas introduz uma nova diferenciação, entre vendas para registrados e não registrados. A avaliação vai depender das estimativas sobre o nível de custos associados às duas opções. De qualquer forma, parece que o VIVAT é mais vantajoso do ponto de vista de aprofundamento do mercado interno, pois elimina totalmente a diferenciação entre operações internas e externas.

Nível de custos administrativos

Bird argumenta que o DVAT, se for administrado por um único governo (ou seja, o subnacional) deve envolver, na média, custos menores para o fisco do que os outros dois sistemas. Basicamente, ele é o único sistema que propõe restringir o papel do governo central apenas à legislação e fiscalização, reduzindo custos ao entregar à administração total aos estados. Este aspecto é relevante para o caso brasileiro, onde a grande máquina de arrecadação do IVA é estadual, sendo bastante conveniente entregar a ela a tarefa total da arrecadação, evitando tornar muito mais complexa a reforma ao envolver drástica ampliação da máquina federal.

No entanto, é duvidoso até que ponto a diferença de custos pode ser significativa. Primeiro, o DVAT envolve atuação federal não só na legislação (duplicando burocracias e procedimentos), mas, principalmente na fiscalização, uma vez que um pressuposto básico da qualidade do modelo é o papel de *enforcement* que o imposto federal exerce quando utilizado como referência para a fiscalização estadual. Segundo, não é evidente que os outros modelos envolvam custos muito elevados. No caso do CVAT, existindo um imposto federal, o acréscimo de custo pode não ser muito alto.

Incentivos à arrecadação

Em sua avaliação (ver quadro em anexo), Bird é bastante vago, indicando “algum” incentivo no caso do DVAT e apresentando interrogações nos outros dois casos. Parece-nos que o tema pode ser precisado um pouco mais. Primeiro, há que se registrar o fato de que, no DVAT, tal como proposto por Bird, o governo subnacional

assume a arrecadação do imposto federal, e é evidente que, em princípio, esta é a situação padrão sempre citada na literatura como um problema de incentivos. Não é por outro motivo que Bird lembra aos interlocutores que em Quebec o imposto estadual incide sobre o imposto federal, o que constitui um incentivo positivo (implicitamente, está dito que compensaria os incentivos negativos de arrecadar “para o outro”). Se assumirmos o *Deus Ex Machina* usual de Bird, a elevada competência da burocracia canadense, então o problema pode ser minimizado. Para adoção em outros países menos afortunados, contudo, esta questão não é sem importância.

Quanto aos outros dois modelos, Kenn foi muito lúcido ao indicar que eles podem envolver um grave problema de incentivo, dependendo de quem administra o imposto. Se for autoridade federal (o que inclui também um consórcio de estados), os incentivos são corretos. Se os impostos forem administrados pelos estados-membros, aparecem todos os problemas clássicos indicados em outros modelos, principalmente no de compensação (KEEN, 2000). Como já indicamos, no CVAT de Varsano o problema não existe, pois o imposto compensatório é conectado ao imposto federal. Na aplicação à EU, por outro lado, o problema pode aparecer.

Exigência de capacidade administrativa

Este ponto é pouco polêmico. Representa o requisito central no DVAT. Se ela existe, o modelo é forte, senão, cai por terra porque a quebra de cadeia ficará sem contrapartida. Em comparação aos outros dois modelos, é consenso que o CVAT leva vantagem. O VIVAT provavelmente demanda mais qualificação da burocracia, o que não é uma contradição já que ele foi concebido para a UE.

Excesso de créditos

Para Bird, a hierarquia dos modelos no que se refere a gerarem um volume elevado de créditos a serem compensados pelos governos seria DVAT < CVAT < VIVAT. O VIVAT estaria em desvantagem, já que a proposta de Keen, para obter os efeitos positivos de separação da administração, remete para o poder federal a arrecadação total e a cobertura dos créditos em todas as transações sujeitas ao EuroVAT. No CVAT,

ainda que o modelo seja intrinsecamente gerador de créditos, pois o GF arrecada em um estado e tem que cobrir créditos do importador no outro estado, este efeito fica restrito às operações interestaduais, enquanto no VIVAT abrange todas as operações exceto vendas finais. Deste ponto de vista, portanto, o DVAT é superior. Não há novidade nisto, já que a diferença central entre estes dois grupos de modelos é que o canadense resolve o problema da evasão com qualidade de administração, enquanto os outros o resolvem introduzindo um imposto geral que traz consigo o problema dos créditos, dentre outros.

Exigência de distinção por tipo de comprador

No que se refere ao custo adicional imposto ao contribuinte, por ser necessário tratamento diferente para tipos de transação, não logamos entender a avaliação do prof. Bird, que afirma não ter o DVAT este problema enquanto os outros dois têm. É evidente que o contribuinte de Quebec tem que diferenciar entre operações para dentro e para fora do estado, pois estas últimas recebem alíquota zero. Da mesma forma, os contribuintes do VIVAT têm que diferenciar entre registrados e não registrados e os contribuintes do CVAT têm que diferenciar também operações internas e interestaduais, além de destinadas a contribuintes e a não-contribuintes e consumidores finais. Parece-nos, portanto, que não há diferença significativa entre os modelos deste ponto de vista, a menos que se comprove serem algumas destas exigências significativamente mais onerosas que as outras.

Identificação do estado de destino

Bird sustenta que DVAT e CVAT não exigem que o contribuinte apresente informação que indique o estado de destino do comprador, nas transações interestaduais. No VIVAT, ao contrário, isto seria necessário. Embora o DVAT e o CVAT exijam que as operações interestaduais tenham que ser identificadas, pois elas não têm o mesmo regime tributário das operações internas, no primeiro caso porque a alíquota interestadual é zero e no segundo porque sujeita à alíquota (média) do CVAT, o contribuinte do estado de origem não precisa discriminar, nem prestar informações por

estado de destino. Já no VIVAT, é necessário que as operações interestaduais (inter-membros) sejam detalhadas para cada um dos destinos, para permitir o *clearing*, a identificação do ente político que precisa ser ressarcido pelos créditos que suportou de imposto cobrado no estado de origem.

Mapeamento de créditos

Bird sustenta que no VIVAT seria necessário rastrear créditos, dada a necessidade de “pagar” ao estado de destino os créditos que suportou por imposto cobrado no estado de origem. Não nos parece correta a afirmação. Se no VIVAT as alíquotas intermediárias são iguais, basta dispor do valor da base que aplicando a alíquota uniforme das operações intermediárias obtém-se o imposto = crédito suportado pelo estado-membro de destino.

Exigência de administração central

Finalmente, o VIVAT teria, sob certos pontos de vista e no entendimento de Bird, uma vantagem sobre os outros, na medida em que não exige a presença de administração federal na tributação. Se entendermos que um consórcio de Estados-membros, tal como proposto por Keen, não configura “presença federal”, isto estaria correto. Tanto o DVAT, intrinsecamente, como o CVAT nos formatos considerados mais eficientes, supõe presença ativa do governo federal. Não se pode valorizar demasiadamente esta diferença, contudo, pois parece razoável a idéia de que um VIVAT “consorciado”, sem ser operado pela autoridade central, padeceria de dificuldades adicionais na sua implementação.

Algumas observações adicionais

Vale recuperar aqui algumas observações mais gerais feitas pelos autores neste debate.

1 Keen entende que no VIVAT a tarefa dos governos subnacionais é mais simples, pois tem que arrecadar somente na ponta e não tem que lidar com cobertura de créditos, tarefa que fica para o governo central. Com certeza Bird responderia que isto não é vantagem, pois é apenas uma manifestação da centralização inerente ao modelo do VIVAT.

2 Ainda a favor de seu modelo, Keen afirma que:

- o VIVAT torna necessária e incentiva a cooperação entre governos, pois o exportador vai cobrar créditos do GSN e pagar débitos para o GF. Haverá ganhos em cruzar informações para melhorar a fiscalização.

- no caso de firmas que usam insumos isentos, sob CVAT diferenças nas alíquotas criam distorções nos preços relativos, pois os impostos são repassados para preços. No VIVAT este efeito é evitado, dado que a alíquota é uniforme.

3. Keen ressalta que há diversos aspectos que o CVAT e o VIVAT têm em comum. Destacam-se:

- ambos tributam o comércio interestadual com alíquotas que ficam fora do controle dos governos subnacionais, com isto reduzindo em muito o espaço para competição fiscal.

- ambos são bastante semelhantes no que se refere à preservação da cadeia, envolvendo os mesmos problemas básicos.

Conclusão

Este debate deixa claro um ponto básico: os modelos não podem ser discutidos em abstrato, sem considerar as condições gerais do contexto no qual será aplicado. Cada um dos modelos visa a um atributo principal, e isto determina, de certa forma, suas fraquezas. O DVAT, como bom imposto canadense, valoriza acima de tudo a autonomia máxima e, pelo menos na avaliação, em grande medida subjetiva, que fica disponível, tem seu sucesso apoiado na competência das burocracias. Já o CVAT nasceu - com Varsano - de uma realidade totalmente distinta, com elevada competição e heterogeneidade entre burocracias e, portanto, orientado a um enfoque mais centralista, que não prescinde da presença forte do GF para ser eficiente. O VIVAT, finalmente, visa especificamente à União Européia, onde é remota a possibilidade, hoje, de que

venha a ser instituído um governo federal típico. Deve-se buscar, portanto, alternativas que prescindam desta figura. Da mesma forma, o teor atual de grande parte da opinião técnica na Europa parece ser mais simpática a um modelo que privilegie o contribuinte, mesmo que isto signifique maior complexidade e custos para o governo.

ANEXO

TABELA A1 COMPARATIVA DVAT, CVAT E VIVAT - BIRD, R. (s.d.)

ATRIBUTO	DVAT	CVAT	VIVAT
AUTONOMIA DE ALÍQUOTA	SIM	ALGUM	ALGUM
DEFINIÇÃO CENTRAL DE ALIQUOTA	NÃO	ALGUM A	ALGUMA
SIMETRIA DE CUSTOS CONTRIB.	NÃO	NÃO	SIM
CUSTO ADMINISTRATIVO	BAIXO	ALTO	MAIS ALTO?
INCENTIVO ARRECADAÇÃO	ALGUM	?	?
EXIGÊNCIA DE CAPACIDADE ADMINISTRATIVA	ALTA	BAIXA	ALTA
EXCESSO DE CRÉDITOS	POUCO	ALGUM	MUITO
DISTINÇÃO POR TIPO DE COMPRADOR	NÃO	SIM	SIM
IDENTIFICAÇÃO ESTADO DE DESTINO	NÃO	NÃO	SIM
MAPEAMENTO DE CRÉDITOS	NÃO	NÃO	SIM
EXIGÊNCIA DE AGÊNCIA CENTRAL	SIM	SIM	NÃO

2 - Brasil - harmonização tributária de imposto tipo IVA: pertinência de modelos alternativos de IVA ao caso brasileiro

2.1 Contexto da tributação indireta sobre bens e serviços no sistema tributário brasileiro

Sérgio Prado - UNICAMP

e José Roberto Soares Lobato – SEFAZ/SP

O objetivo deste item 2 é verificar a pertinência das principais propostas técnicas para equacionamento de imposto do tipo IVA no contexto da tributação indireta de bens e serviços no Brasil, principalmente no que diz respeito ao ICMS, verificando as

principais propostas que têm sido veiculadas para sua reforma e as contribuições que o debate travado na UE pode trazer para o elenco de alternativas a debater no Brasil.

Nota-se que o objetivo tem implícito o pressuposto de que a sistemática vigente precisa ser reformulada; inclusive o estágio em que se encontram os estudos no âmbito do Fórum Fiscal dos estados brasileiros já nos permite extrair esta convicção. Tem-se verificado que o sistema vigente vem acumulando crescentes problemas e distorções, que tornam inevitável a abertura de um processo de reforma ampla de todo o sistema de tributação indireta, discussão que vem sendo travada há mais de dez anos, mas que, entretanto, só tem produzido resultados pontuais.

Apesar disso, não se pretende neste item aprofundar a análise das distorções existentes na tributação indireta sobre bens e serviços no Brasil, seja porque estão disponíveis diversos estudos a respeito, seja porque o foco deste relatório reside na análise de modelos alternativos de IVA. De todo modo, várias das distorções existentes, particularmente no caso do ICMS, já foram analisadas em outro documento, relativo ao ciclo de estudos e debates sobre competição fiscal e desequilíbrios regionais, também no âmbito dos estudos e debates do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros.

Neste sentido, fazemos aqui apenas algumas colocações introdutórias a respeito da sistemática vigente. Como é de conhecimento, há diversas espécies de tributação indireta sobre os bens e serviços no Sistema Tributário Nacional Brasileiro, com competências atribuídas às três esferas de governo, de forma fragmentada e até mesmo sobreposta. Uma característica é que se pode classificar este arranjo como sendo de competências concorrentes, atribuídas às três esferas de governo, para a tributação indireta dos bens e serviços. Impostos tipo IVA, em maior ou menor extensão, já são quatro: IPI, ICMS, COFINS, PIS, os dois primeiros submetidos ao método do crédito do imposto e os outros dois ao método de apuração do valor agregado. Na competência concorrente em IVA não há esforços em harmonização tributária vertical entre o IVA central e o IVA subnacional, cada esfera de governo tributa de forma independente. Com a tributação concorrente em IVAs, mais os outros tributos aplicados sobre bens e serviços no Brasil, tem-se fragmentação na tributação, complexidade para o contribuinte, sobreposição e saturação da base-consumo. Ainda há tributos indiretos cumulativos, apesar dos recentes aperfeiçoamentos na tributação do PIS e da COFINS, que são contribuições sociais e por isso não estão classificadas no capítulo tributário nacional da CF/88, mas sim no capítulo da seguridade social.

Segue um elenco dos tributos indiretos sobre bens e serviços.

No âmbito do governo federal:

- impostos monofásicos, regulatórios sobre o comércio exterior: Imposto Sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II e Imposto Sobre a Exportação de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE;

- imposto plurifásico, regulatório: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;

- imposto plurifásico não-cumulativo da atividade industrial: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI;

- contribuições plurifásicas não-cumulativas: Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS;

- contribuição plurifásica cumulativa: Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira - CPMF;

- contribuição monofásica, de intervenção no domínio econômico: CIDE - combustíveis.

No âmbito da tributação indireta dos governos estaduais:

- imposto plurifásico não-cumulativo: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

No âmbito da tributação indireta dos governos municipais:

- imposto plurifásico cumulativo: Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS;

- contribuição monofásica para o custeio da iluminação pública.

A tributação indireta dos bens e serviços no Brasil em 2005 atingiu 18,29% do Produto Interno Bruto, que é a carga ou pressão tributária, conforme se observa na tabela a seguir.

TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS NO BRASIL EM 2005

DESCRIÇÃO DOS TRIBUTOS	ARRECA- DAÇÃO EM R\$ MILHÕES	CARGA TRIBUTÁRIA EM % DO PIB	TIPO DE TRIBUTO	NATUREZA	
				JURÍDICA	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA
Imposto de Importação	9.086	0,47%	monofásico	imposto	federal
Imposto de Exportação	monofásico	imposto	federal
IPI	26.373	1,36%	plurifásico não-cumulativo	imposto	federal
COFINS	87.902	4,54%	plurifásica não-cumulativa	contribuição	federal
PIS/PASEP	22.046	1,14%	plurifásica não-cumulativa	contribuição	federal
IOF	6.102	0,31%	plurifásico cumulativo	imposto	federal
CPMF	29.230	1,51%	plurifásica cumulativa	contribuição	federal
CIDE - Combustíveis	7.680	0,40%	monofásica	contribuição	federal
ICMS	154.810	7,99%	plurifásico não-cumulativo	imposto	estadual
ISS (1)	11.115	0,57%	plurifásico cumulativo	imposto	municipal
Contr. p/ custeio iluminação pública	monofásica	contribuição	municipal

FONTE DOS DADOS BRUTOS: Ministério da Fazenda/Secretaria da Receita Federal e CONFAZ; IBGE

NOTAS:

A carga tributária foi calculada utilizando PIB de R\$ 1.937,6 bilhões.

Algumas classificações consideram o II e o IE impostos regulatórios sobre o comércio exterior; mesmo assim eles incidem sobre bens e serviços, embora no caso do IE se deva observar que é repassado para os consumidores do "resto do mundo".

(1) estimativa

Mesmo não se tratando de um IVA 'amplo', pelo fato de não incluir na base de incidência todos os serviços, o ICMS é o mais produtivo dos tributos no Brasil, com arrecadação de R\$ 154,9 bilhões em 2005, o equivalente a 7,99% do Produto Interno Bruto brasileiro.

Pode-se apontar pelo menos três fatores que deterioraram a qualidade do sistema tributário: a necessidade de atender às novas responsabilidades no campo social criadas pela CF/88, forçando o governo federal a criar contribuições específicas para estas finalidades; o aumento dos fundos constitucionais, que restringiu a possibilidade de utilizar os impostos tradicionais para o atendimento da seguridade e assistência social; a crise financeira do setor público, que já se fazia sentir em 1988, e que não foi devidamente levada em conta pelos constituintes.

No que diz respeito ao ICM e ICMS, com a inclusão da EC nº 18, de 1º de dezembro de 1965, à Constituição de 1946, foi atribuída aos estados a competência impositiva sobre as operações relativas à circulação de mercadorias. Surgiu, assim, o ICM, imposto plurifásico, não-cumulativo, substituindo o IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), de natureza cumulativa.

No Brasil, os estados estavam acostumados a tributar o comércio de mercadorias (IVC); a união, a produção de mercadorias industrializadas (Imposto de Consumo), a

energia elétrica, os minerais e os combustíveis e lubrificantes (Impostos Únicos); e os municípios, os serviços (indústrias e profissões). Em um país com três níveis de governo, a autonomia federativa prevaleceu em 1965 e a necessidade de aumentar as receitas para estancar o déficit público então existente atrapalhou a chance de uma reforma mais modernizante. Ao invés de adotar apenas um imposto com ampla base de incidência, do tipo IVA, a opção foi pela fragmentação da tributação dos bens e serviços, em razão das competências tributárias pré-existentes. A reforma de 1965/67 criou:

- a) na competência da união: IPI, IOF, Impostos Únicos (Imposto Sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos, Imposto Sobre Energia Elétrica e Imposto Sobre Minerais do País) e Imposto Sobre Serviços de Transportes e Comunicações;
- b) na competência dos estados o ICM;
- c) na competência dos municípios o ISS.

Isso aconteceu porque foi constatado que apenas com várias bases de incidências seria possível não apenas manter como também aumentar a arrecadação. A modernização do sistema foi feita eliminando as incidências plurifásicas cumulativas, ainda que mantidas as ‘cumulatividades’ que decorrem da incidência de uns impostos sobre os outros, pois, ao serem incorporados aos preços, eles passam a compor a base de cálculo uns dos outros. Dada a inovação que significou a criação do ICM, a preocupação era se ele produziria o mesmo nível de arrecadação do IVC. Sabia-se que outros impostos sobre bens e serviços acabariam contidos em sua base de cálculo.

Assim, tradicionalmente, os estados tributam os bens e serviços no Brasil: com o imposto de exportação até a década de 30, com o IVC até 1966, o ICM até 1988 e o ICMS a partir de 1989. Em todos eles, em maior ou menor medida, é tributado também do comércio interestadual.

A partir da CF/88, foram agregadas ao ICM importantes bases contributivas e o imposto passou a chamar-se ICMS. Passou a incidir também sobre energia elétrica, combustíveis e minerais e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que até então eram submetidos à incidência de tributos de competência da União e que foram extintos. Importante ressaltar que estes impostos já compunham os preços dos bens e serviços e que, portanto, já integravam a base de cálculo do ICM,

ou seja, o ICM já incidia sobre eles. Ainda que a incorporação dessas bases tenha permitido aumento na receita do ICMS, é necessário levar em conta que parcela significativa da arrecadação é anulada na forma de créditos do imposto.

Como IVAs são impostos caracteristicamente nacionais, a atribuição aos estados, no Brasil, tem uma série de implicações, destacando-se a necessidade de conciliar princípios antagônicos, como o da manutenção de autonomia federativa ao da neutralidade tributária. Um dos principais problemas reside na tributação das operações e prestações interestaduais, que tem como regra atual um sistema híbrido de coordenação interjurisdicional e o propósito de partilhar o produto da arrecadação entre o estado de origem e o estado de destino, de forma automática, operacionalizada pelo contribuinte, mediante adoção de alíquotas interestaduais diferenciadas e (regra geral) inferiores às aplicadas nas operações intra-estaduais.

Os problemas existentes na sistemática vigente de ICMS, com ênfase para aqueles que decorrem do modelo atual aplicado às operações interestaduais, foi analisado por BARATTO (2006), que demonstra que o sistema precisa ser alterado, entre outros fatores, porque é um importante instrumento do fenômeno da ‘guerra fiscal’ entre os estados. A autora demonstra que o modelo vigente afeta a neutralidade econômica em virtude da falta de harmonização tributária. Do ponto de vista da equalização de receita entre os estados, que é o objetivo do modelo, coloca em dúvida a sua eficácia para partilhar receita entre o estado de origem e o de destino, em decorrência da competição fiscal entre os estados, utilizando o ICMS como instrumento, entre outros fatores. Demonstra, ainda, que a “guerra fiscal” tem um vínculo bastante estreito com a sistemática de ICMS que é aplicada às operações interestaduais.

2.2. Incidência de IVA central exclusivo com ou sem aplicação de IVV subnacional, com alocação do produto da arrecadação entre as esferas de governo mediante mecanismos de *sharing*

Gedalva Baratto - SEFA/PR

2.2.1 Introdução e características da “solução centralizada”

O imposto tipo IVA pode ser: a) de competência exclusiva de uma esfera de governo, caso em que em geral é atribuído ao governo central, sendo a receita partilhada com as demais esferas; b) de competência concorrente, como é o caso do Brasil, que

possui quatro tributos do tipo valor adicionado, três da União e um dos estados; c) há a hipótese de instituição de adicional a tributo de competência de instância superior de governo, modalidade que inexiste no Brasil atualmente; e d) há o caso de competência (com)partilhada, quando mais de uma esfera tributa uma base comum e uniforme.

Neste subitem, analisa-se a denominada “solução centralizada”, em que apenas o governo central aplica imposto do tipo IVA, arranjo que já foi analisado no item 1, onde se comenta o contexto em que este tipo de proposta foi feita recentemente para o caso brasileiro.

Com o risco inerente a uma síntese reducionista, deve-se lembrar que vimos expressando os problemas da tributação do IVA em termos de dois princípios antagônicos e que precisam ser conciliados: o da autonomia federativa e o da neutralidade fiscal.

Para obter neutralidade é necessário minimizar os problemas de coordenação interna do IVA, sendo que um foco significativo de falta de coordenação reside no regime das operações interestaduais, porque as jurisdições interferem umas nas outras, mormente com imposto que tem efeitos de encadeamento. É claro que se o ICMS ou o IVA for de competência do governo central é possível obter maior neutralidade fiscal, pois, para um imposto federal, não há o problema da coordenação jurisdicional interestadual. Nesta hipótese, porém, o que dizer da autonomia estadual? Não obstante, este tipo de proposição é freqüente, respaldado na máxima de que “IVA bom é IVA federal”.

A “solução centralizada” comporta vários tipos de arranjos, entre eles:

- IVA central exclusivo;
- IVA central exclusivo, combinado com IVV subnacional;
- IVA central + IVA subnacional na forma de adicional ao IVA central;

Nas duas primeiras hipóteses, há participação dos governos subnacionais no IVA central mediante mecanismos de *sharing* e na terceira, a alocação do produto da arrecadação do IVA subnacional ao estado de destino também é procedida mediante mecanismos de *sharing*.

O primeiro arranjo assemelha-se ao modelo alemão de IVA, que opera de forma coordenada e em cooperação entre o governo central e os governos subnacionais (*lander*). O terceiro arranjo se assemelha à experiência prática internacional canadense

de IVA harmonizado, o *Goods and Services Tax* e o *Harmonized Sales Tax* (GST/HST), aplicado pelo Governo Federal do Canadá e Provincial de Newfoundland, Nova Scotia e New Brunswick.

O segundo arranjo reside na sugestão de Piffano para os casos brasileiro e argentino: “Yo me atrevo a sugerir como una solución política y técnicamente viable **un “IVA General Federal” operando sobre la base de un sistema de coparticipación (*tax sharing*) bajo el principio “devolutivo” (en origen) e introducir el Impuesto Estadual a las Ventas Minoristas en reemplazo del ICMS estadual actual, complementado con un sistema de transferencias de igualación para los estados pobres.** [grifo do autor]” (PIFFANO, 2005, p.16). Em trabalho de 2003, o autor já dizia que não vislumbrava nenhuma alternativa recomendável para IVA subnacional, nem mesmo se operado de modo coordenado com IVA federal, na forma de IVA Dual, como é o caso do Barquinho, CVAT e do GST/QST. “Considerando todas las alternativas de imposición a las ventas, el IVM Provincial y el IVA Federal constituye una solución superior a la de combinar ambos IVAs (Federal y Subnacional). Los IVAs subnacionales tienen diferentes dificultades dependiendo de la variante (origen o destino). Distorsiones o fraudes son posibles y todas las soluciones sugeridas aparecen como incompletas o impracticables en nuestros países” (PIFFANO, 2005, p.28). Não exploraremos esta combinação específica (IVA central + IVV subnacional), pois este texto focaliza alternativas em IVA.

Quanto à adoção de IVA central exclusivo, uma “solução centralizada”, percebemos que há uma dificuldade para que seja assimilada no Brasil, em decorrência de sua inegável restrição à autonomia dos estados, e não apenas do ponto de vista político, pois há também restrições técnicas para este arranjo, na medida em que é recomendável que seja atribuída às instâncias subnacionais a tributação de bens e serviços, entre outros fatores, porque:

- é desejável diversificar as fontes de financiamento das instâncias subnacionais para que seja possível reduzir sua dependência a transferências de instâncias superiores de governo;

- a descentralização de receita é desejável para que a sociedade possa associar melhor os benefícios das funções públicas (gastos) à sua fonte de financiamento;

- a produtividade fiscal (arrecadatória) advinda de impostos sobre a renda e sobre o patrimônio é mais estreita em países em desenvolvimento, então, não são fontes suficientes para financiar gastos subnacionais;

- a tributação de bens e serviços é mais compatível com a tradição e vocação subnacional.

A seguir, comenta-se o contexto em que solução do tipo centralizada em IVA foi feita para o Brasil, em período recente.

2.2.2. Reforma tributária no Brasil em 1997 e 1998

Neste subitem, comenta-se uma proposta formal de reforma, no Brasil, que atribuía à União a competência tributária do IVA. Na seqüência, constará uma avaliação de modelo de IVA vigente no Canadá e que pode ter inspirado o Executivo federal a propor a chamada “solução centralizada”.

Não é demais repetir que em um IVA de competência do governo central não há que se falar em operação interestadual, ou seja, os problemas da coordenação interjurisdicional desaparecem como em um passe de mágica. Apenas nas transações com outros países, há necessidade de observar-se o princípio jurisdicional, que é o princípio de destino, onde o IVA central incide sobre importações e é exonerado sobre exportações. Dito de outro modo, se o IVA é de competência da União, o lugar de ocorrência do fato gerador, o local de domicílio do vendedor ou do comprador, o estado onde acontecerá o consumo intermediário ou final dos bens e serviços não geram complicações, pois o tratamento dado a um IVA de competência da União é uniforme em nível nacional. Ora, isso acontece simplesmente porque um IVA da União opera como um IVA de origem. Certamente uma solução centralizada é a mais adequada para um IVA, quando privilegiada uma leitura técnica.

Ocorre que a tributação de bens e serviços pelos estados faz parte da história do federalismo fiscal brasileiro, de modo tão arraigado que nem mesmo os militares, por ocasião da melhor reforma tributária que o país já teve, a de 1965, ousaram atribuir a competência do IVA integralmente à União, tendo optado, então, por “fatiar” a tributação dos bens e serviços em vários tributos.

Não obstante, em setembro de 1997, durante a “crise asiática”, o Executivo federal encaminhou proposta para alterar a PEC 175/95, a qual tramitava no Congresso

Nacional desde 1995, apresentando na Comissão Especial de Reforma Tributária o que ficou conhecido como Proposta Pedro Parente (PP1). O governo justificou que era indispensável e inadiável realizar uma reforma abrangente que permitisse eliminar o viés contra a produção nacional existente no sistema tributário. Não foi apresentada oficialmente na forma de substitutivo à PEC 175/95, mas apenas em termos de “idéias” para a reforma tributária. Integrava a proposta a substituição do IPI, ICMS e ISS por um IVA de base ampla sobre a integralidade de bens e serviços, **de competência da União**. A PP1, sucintamente compreendia: criação de imposto sobre o valor agregado de competência da União (IVA); imposto sobre vendas a varejo de mercadorias de competência estadual (IVV); imposto sobre prestações de serviços de competência municipal (ISS); imposto sobre produtos específicos de competência estadual; incorporação da CSLL ao IR; extinção do IPI, ICMS, ISS, CSLL, COFINS e PIS.

Os estados posicionaram-se contra a proposta, alegando que ela fragilizava o pacto federativo. Alegaram ainda que a tributação de bens e serviços ficava concentrada na competência da União, que detém a competência integral da tributação da base contributiva sobre a renda. O governo federal, então, adaptou a proposta após discuti-la com alguns poucos estados e só a formalizou (o que passou a ser chamada de Proposta Pedro Parente 2 - PP2) no Congresso em dezembro de 1998, na forma de emenda substitutiva à “engavetada” PEC 175/95. A PP2 integrava o conjunto de medidas do Programa de Estabilidade Fiscal, que objetivava reduzir rapidamente o déficit público e estabilizar o montante da dívida pública em relação ao Produto Interno Bruto, conforme programa de ajuste do Fundo Monetário Internacional - FMI, ao qual o país havia recorrido após as crises financeiras mundiais de 1997 e 1998. Integrava o “pacote” com o Fundo as chamadas reformas estruturais, como a tributária e a regulamentação das então já adiantadas reformas previdenciária e administrativa.

Atente-se para o fato de que as propostas PP1 e PP2 foram apresentadas por ocasião de negociações internacionais, em contextos de crise financeira mundial, aparentando que o objetivo primordial era prestar contas a organismos internacionais, que recomendavam retirar a competência estadual do ICMS e instituir um IVA abrangente no Brasil, nos moldes internacionais e tendo como pressuposto a máxima de que “IVA bom é IVA federal”. Sendo esta a motivação real, tal proposta dificilmente poderia ser conciliada com os interesses políticos e institucionais que se faziam presente na discussão de uma reforma tributária em contexto federativo. Deste modo, os

objetivos explicitados pelo governo para a PP2 não convenceram.

Para acolher a emenda substitutiva da PP2, o relator Mussa Demes aceitou reabrir as discussões da PEC 175/95, permitindo que outras emendas também fossem apresentadas no Congresso até março de 1999.

Modelo do 'Novo ICMS' (ou IVA) na Proposta 'Pedro Parente 2' para a PEC 175/95:

A proposta modificava profundamente a forma de tributação do consumo, alcançando o ICMS, IPI e ISS e as contribuições sociais incidentes sobre o faturamento, lucro e folha de salários. Os principais pontos eram: extinção do IPI, ICMS, PIS, COFINS, CSLL e Contribuição Social do Salário-Educação em contrapartida à criação do Novo ICMS; instituição de Imposto Seletivo, federal, incidente sobre operações com derivados de petróleo, combustíveis, lubrificantes, energia elétrica, fumo, bebidas, veículos automotores, embarcações, aeronaves, bens e mercadorias supérfluos especificados em LC e serviços de telecomunicações.

A análise da PEC, para os governos estaduais, permitia extrair as seguintes características gerais para o Novo ICMS, dito 'da federação', incidente sobre a circulação de bens, mercadorias e sobre prestações de serviços:

- amplitude maior da base, com incidência também sobre todos os serviços;
- competência legislativa exclusiva da União; estados com competência meramente administrativa (arrecadação e fiscalização) ainda que previsse participação dos estados na discussão para a fixação das alíquotas;
- criação de órgão integrado por representantes da união e estados para uniformizar os procedimentos relativos ao imposto em todo o território nacional;
- não-cumulativo, incidente sobre importações de qualquer natureza e não incidente sobre exportação de bens e serviços (princípio de destino nas relações internacionais);
- alíquota básica única referente à União, estados e para os adicionais previstos (inclusive os destinados a substituir a receita das contribuições sociais); o contribuinte pagaria segundo uma única alíquota global que incluiria os adicionais;

- admitida fixação de alíquotas diferenciadas, por LC, em função da essencialidade do produto. Em qualquer caso, alíquota uniforme em todo o território nacional;

- distribuição de receita entre os estados com base no local de destino dos bens e serviços (com um período de transição de 12 anos);

- participação dos municípios igual à vigente no ICMS, ou seja, quota-parte de 25% da receita do estado, mantidos os critérios de participação;

- cálculo da distribuição do produto da arrecadação entre união e estados orientada e supervisionada por órgão de natureza operacional, constituído por representantes dos estados.

BARATTO e CÓRDOVA analisam a PP2 antes de seu encaminhamento para o Congresso, em dezembro de 1998, e abordam as contradições e dificuldades para sua aprovação:

Uma das restrições reside na quantidade de tributos concorrentes sobre a base-consumo. A necessidade de ter que extinguir os impostos cumulativos já acirrou a disputa pelo IVA. Como conseguir reduzir a sonegação, via ampliação da base de contribuintes, com manutenção e até aumento de carga tributária da base-consumo? Adicionalmente o novo imposto não deve integrar sua própria base de cálculo, ou seja, as alíquotas serão aplicadas “por fora”, tanto para simplificar quanto para tornar mais transparente a carga tributária aos consumidores. Deste modo as alíquotas nominais parecerão ter sido elevadas, aspecto que contribui para dificultar a redução da sonegação (BARATTO & CÓRDOVA, 1998, p.1).

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

Ao negligenciar as contradições que marcam o federalismo fiscal brasileiro, a PP2 tinha poucas chances de viabilidade política. Baratto e Córdova (1998, p.6) questionam:

A competência legislativa da União para o novo ICMS reduz drasticamente a autonomia política dos Estados, com inúmeras conseqüências ao pacto federativo. Fica reduzida também a autonomia financeira vez que coloca os estados na dependência de recursos complementares do Fundo de Equalização. A proposta sequer faz referência às atribuições das esferas de governo no novo arranjo institucional. Tendo em vista que a tendência é de descentralização da execução para instâncias menores de governo (Municípios) e que as políticas macroeconômicas (estabilização econômica e redistribuição de renda) são caracteristicamente de competência da União, o novo papel do Estado na economia é particularmente obscuro em relação à esfera estadual. Então pergunta-se: quais as atribuições dos governos estaduais para que se possa avaliar se o novo desenho tributário comporta as despesas correspondentes? (BARATTO & CORDOVA, 1998, p.6).

BIRD (1999), renomado especialista internacional em finanças públicas e federalismo fiscal, em trabalho que revê a visão tradicional de atribuição de receitas, critica a alternativa aparentemente mais simples de que um IVA tenha necessariamente que ser atribuído ao governo central, com receita repartida entre os estados através de fórmula preestabelecida, por tratar-se de uma forma mais sutil de transferência intergovernamental: “Tais receitas não são de fato oriundas de impostos estaduais. Em países federais com regiões politicamente fortes, não é de nenhum modo óbvio porque o governo central ou os governos estaduais estariam dispostos a aceitar tal sistema.” Analisando a visão tradicional da atribuição de impostos, comenta que tais autores não observam o que vem acontecendo na prática. O obstáculo usualmente citado para que o IVA seja de competência estadual está nas transações interestaduais: “se com base na origem, é distorcivo. Se taxado com base no destino, é inadministrável”, sem levar em conta que existem modelos alternativos, que combinam origem-destino ou pressupõe partilha de competência entre o governo central e os governos subnacionais.

Os que defendem propostas centralizadoras argumentam que na competência subnacional o IVA tem um custo administrativo mais alto, não levando em conta o fato de que as escolhas políticas em sistemas federativos são de fato mais caras. O sucesso do IVA central na Alemanha e Suíça são as experiências internacionais mais difundidas e que a literatura sempre toma como exemplos para comprovar a necessidade de que o IVA seja de competência exclusiva da União. BIRD (1999) rebate tais críticas: primeiro, mostrando um caso de sucesso de IVA subnacional, no Canadá, baseado na boa administração fazendária; segundo, apresentando como alternativas o Barquinho e seu sucedâneo, o CVAT (ambos analisados no item 2.6), como solução para os países em desenvolvimento.

A grande vantagem da PP2 residia em que a problemática atualmente existente com o regime tributário do ICMS nas operações interestaduais deixaria de existir se o imposto fosse de competência da União, embora estatísticas do comércio interestadual, ou outra alternativa, teria que ser criada para repartir o produto da arrecadação de acordo com o critério proposto, o do local onde os bens e serviços seriam consumidos (princípio de destino para alocar a receita), um problema nada trivial para o “órgão de natureza operacional” dos estados, que deveria idealizar e supervisionar os cálculos.

No caso de o imposto ser federal, o princípio de jurisdição se aplicaria às relações internacionais, para as quais o princípio de destino vigeria, mediante desoneração das exportações e tributação das importações.

As vantagens econômicas seriam várias. A proposta permitiria alcançar mais facilmente os objetivos da simplificação e inserção competitiva do país no mercado internacional, pois o Novo ICMS ficaria mais harmonizado com os IVAs do resto do mundo, face à característica nacional de impostos sobre o valor agregado. Na ocasião, tendo o país aberto sua economia e exposto o produto nacional à competição internacional; tendo o governo federal adotado uma política cambial pouco flexível e reduzido restrições às importações (mediante redução de tarifas alfandegárias); tendo aderido à Tarifa Externa Comum do MERCOSUL; eram fatores, entre outros, que de fato já indicavam que a falta de harmonização no ICMS criava dificuldades para a competitividade.

Outra grande vantagem é que a PP2 acabaria com a “guerra fiscal” entre os estados, pois o imposto não mais poderia ser manipulado pelas respectivas legislações estaduais.

O maior entrave da PP2 é que ela atingia profundamente a autonomia dos estados, por mais automáticos que fossem os mecanismos de repasse das quotas-parte dos estados no produto da arrecadação da União. A competência estadual do ICMS é um imperativo histórico, independentemente da interpretação que se dê ao controvertido dispositivo da CF/88, o princípio federativo (art. 60, § 4º, inc. I). É possível que, juridicamente, haja impedimento constitucional para atribuir exclusivamente à União a competência do ICMS, Novo ICMS ou IVA.

Se por um lado, do ponto de vista econômico era adequado atribuir a competência legislativa do Novo ICMS à União, por outro, foi extremamente minimizada a dificuldade que haveria, no Brasil, para repartir a quota-parte dos estados

no Novo ICMS. O comércio interestadual teria que ser controlado, mesmo com um IVA federal, desta feita para criar as estatísticas necessárias para repartir o produto da arrecadação. Os idealizadores não conseguiram elucidar na ocasião como o ‘órgão’ proposto obteria informações do consumo por estados, ignorando que inexistia estatística confiável do comércio interestadual.

Ora, se os estados não conseguem se entender para eliminar as distorções do ICMS, por que pressupor que haveria espaço político/institucional para uma repartição adequada do Novo ICMS? Repartir receita também requer elevado grau de confiança e cooperação, tanto entre os estados quanto entre estes e a União. As desigualdades regionais no Brasil requerem soluções diferenciadas, mais facilmente obtidas em um pacto federativo com competências tributárias próprias para as esferas subnacionais. Não é lógico pressupor que se o imposto fosse federal os conflitos federativos seriam resolvidos como em um passe de mágica. As questões relevantes teriam que ser resolvidas mesmo em um imposto nacional, porque não há outra fonte de financiamento capaz de sustentar os estados. O problema financeiro só seria deslocado do campo do direito tributário para o campo do direito financeiro.

2.2.3 Experiência prática internacional canadense - o IVA harmonizado do governo federal e provincial de Newfoundland, Nova Scotia e New Brunswick

Trata-se de experiência prática de “solução centralizada”, que guarda semelhança com a proposição feita para o Brasil em 1998, analisada no subitem anterior. As experiências dos IVAs canadenses são úteis, não apenas pelo fato de tratar-se também de uma federação, como porque este país também atribui competência aos estados (lá chamados de províncias) para imposto tipo IVA. Mais do que isso, no Canadá vigoram vários IVAs, um deles analisado neste subitem por assemelhar-se à proposta PP2.

BIRD E GENDRON (1997) e BIRD (1999) informam que o Canadá aplica mais do que um regime de tributação da base-consumo. Há um IVA do governo federal que incide em todas as províncias e IVAs subnacionais em algumas províncias. Algumas não adotam IVA e sim imposto sobre vendas do tipo IVV. Apenas a província de Alberta não tem IVV nem IVA, então o IVA federal é o único nesta província. Em três províncias (*Newfoundland, Nova Scotia e New Brunswick*) houve acordo para

harmonizar a tributação do consumo; então, foi instituído o *Harmonized Sales Tax - HST*, tanto legislado como administrado pelo governo central, em uma espécie de imposto adicional ao GST. A província de Quebec tem competência própria sobre o seu IVA (*Quebec Sales Tax - QST*). Verificam-se, portanto, quatro modalidades distintas de tributação sobre vendas: apenas o IVA federal, em Alberta; IVA federal e IVV provincial, administrados separadamente porque não foi obtido êxito em esforços de harmonização entre o governo federal e referidos governos provinciais; IVA harmonizado administrado pelo governo federal; e IVAs federal e provincial separados, administrados pela província de Quebec.

Neste subitem enfatizaremos apenas o modelo de IVA com opção centralizada no governo federal, o *Harmonized Sales Tax - HST*, por tratar-se de IVA com competência legislativa e administrativa do governo central do Canadá.

A diversidade de arranjos para a tributação do consumo no país espelha a própria diversidade do regime federativo canadense, também um país continental, onde a autonomia estadual (provincial) tende a ser mais forte. Isto ocorre porque, em 1991, quando o GST foi criado em substituição a imposto em cascata que incidia apenas sobre mercadorias, não houve acordo para adoção de um IVA nacional, nos moldes do IVA alemão. A proposta inicial de IVA previa que a tributação e a arrecadação seriam de competência do governo federal, com partilha de receita para as unidades subnacionais. Isto só foi possível em 1997, com as três pequenas províncias referidas (*Newfoundland, Nova Scotia e New Brunswick*), que concordaram em substituir seus IVVs pelo IVA *Harmonized Sales Tax - HST*, cobrado juntamente com o GST (federal). O HST é tanto legislado como administrado pelo governo federal, de modo que a autonomia dessas províncias fica bastante restrita.

Uma alíquota única de 15% é aplicada pelo governo federal nessas três províncias. As receitas do HST são divididas entre as três, com critérios de consumo de cada uma, mediante fórmula conjuntamente acordada. Percebe-se que no aspecto da partilha o HST é conceitualmente semelhante ao modelo de IVA federal alemão e ao mecanismo de *macroclearing* comentado no item 1. Nota-se também que inspirou a proposta PP2, a qual tinha concepção semelhante (adicionais a tributo de competência de instância superior de governo).

A base de cálculo do HST é a mesma que a do GST. Lembre-se que este último incide a uma alíquota nacional uniforme de 7%, mas nas três províncias o governo

central aplica 15%, sendo 7% para a parcela federal correspondente ao seu GST e 8% em uma espécie de imposto adicional equivalente à parcela de receita pertencente a referidas províncias.

Na coordenação interprovincial do HST não é necessário fazer distinção para as transações realizadas entre as três províncias, pois nelas o IVA opera com princípio de origem, próprio para um imposto nacional. A alíquota é de 15% tanto nas operações dentro das províncias quanto nas transações entre elas. É necessário, entretanto, distinguir o caso das transações com as demais províncias canadenses que não aplicam o HST, pois neste caso vigora o princípio de tributação de destino, de modo que, então, apenas a parcela do governo central de 7% é aplicada e o adicional de 8% não, ou seja, o HST neste caso é de alíquota zero. A inexistência de barreiras alfandegárias interprovinciais não apresenta os problemas inerentes aos contextos federativos porque, sendo o HST administrado pelo governo federal, isso facilita a coordenação interprovincial. As três províncias se livram do problema das relações interprovinciais ao preço da restrição na autonomia, inclusive para fixação das alíquotas. Conforme Araújo, “nisto consiste tanto os méritos quanto as desvantagens do modelo em questão. Se, por um lado, a criação do HST preza pela simplificação e diminui os custos com relação ao arranjo anteriormente adotado, por outro lado, sacrifica a autonomia subnacional, contribuindo para que a adesão ao sistema HST entre as demais jurisdições que ainda cobram um IVV enfrente enormes resistências” (ARAÚJO,1999, p.124).

BIRD e GENDRON (1997) consideram preferível o arranjo que foi feito entre o governo central do Canadá e o provincial de Quebec, o GST/QST, por ter preservado maior grau de autonomia a esta província. Este arranjo é analisado no subitem 2.6.5.

2.3 IVA subnacional com tributação, cobrança e alocação do produto da arrecadação ao estado de destino, mediante modelo automático do tipo “alíquota zero/pagamento diferido”

Wieland Silberschneider - SEFA/MG

No cenário da reforma tributária, apresenta-se, freqüentemente, como alternativa, a instituição no Brasil de um IVA com cobrança no destino. Segundo seus defensores, a cobrança do ICMS apoiado no princípio do destino, em que a taxa das mercadorias passe a ser de responsabilidade da autoridade tributária de sua destinação final, seria a solução para a promoção da equidade fiscal no país e, por consequência, do fim da guerra fiscal que, na última década, provocou o *race to the bottom* dos estados brasileiros. Como é notório, a dinâmica do nosso atual IVA, o ICMS, é híbrida, envolvendo a combinação de alíquotas na origem e no destino, gerando externalidades que se acirraram, principalmente a partir da Constituição de 88, quando os estados foram em busca da otimização tanto de seu controle da gestão tributária quanto propriamente da receita, diante das reformas e crise fiscal que se instaurou no período. Desse processo resultou uma expressiva diferenciação de alíquotas e adensamento legal nos estados, que teve como consequências a elevação da complexidade e de custos da administração tributária, incrementou o risco de fraudes e a concorrência predatória entre estados. Nessa perspectiva, temos em vigor, hoje, no Brasil, conforme sintetiza Piffano, um modelo de IVA que “incentiva as guerras tributárias (...) possibilita as fraudes nas compras cruzando fronteiras, (...) cria dificuldades financeiras aos estados que devem reconhecer crédito fiscal pelas compras diretas provenientes de outros estados, e reduz, em grande medida, a autonomia estadual devido à regulação pelo Congresso” das vendas interestaduais (PIFFANO, 2006, p.15).

Na verdade, o “IVA - destino puro” implica a adoção de ‘alíquota zero’ para operações no destino, equivalendo ao conceito de desoneração, não-incidência, imunidade ou isenção plena. O modelo também é conhecido como “IVA - Pagamento Diferido”. Nesse caso, a interpretação é de que ocorre o deslocamento do pagamento do imposto para estágio posterior do circuito econômico (diferimento), correspondendo aqui ao regime de suspensão. O ente público de origem não tributa as exportações e garante os créditos das operações anteriores, enquanto o ente de destino não tributa as importações quando de sua entrada.

No Brasil, em tese, a implementação de um IVA com “alíquota zero” é bastante simples do ponto de vista legal, pois não demanda a edição de LC ou mesmo de emenda constitucional. De acordo com a Constituição de 1988 (art. 155, § 2º, IV e V, “a”), tal mudança pode ser realizada diretamente pelo Senado Federal por meio de Resolução, já que ele dispõe de competência para fixar as alíquotas do ICMS aplicáveis às operações e prestações interestaduais, e as alíquotas mínimas nas operações internas, desde que aprovadas pela maioria absoluta de seus membros. Proposição formal neste sentido consta do Projeto de Resolução do Senado nº 54/2000, de autoria do Senador Álvaro Dias, que propõe o princípio de destino nas operações interestaduais com mecanismo de alíquota zero, e o estabelecimento de uma alíquota mínima nas operações dentro do estado, pretendendo inibir a guerra fiscal e atribuir integralmente o produto da arrecadação ao estado de destino.

De fato, o modelo geral do “IVA - destino puro” atribui a competência de tributar e cobrar integralmente ao ente de destino, pertencendo-lhe o produto da arrecadação. As exportações para outros estados, praticadas entre os contribuintes do imposto, são desoneradas e as importações de outros estados, tributadas. Enfim, o sujeito ativo passa a deter a competência tributária, tributando e cobrando o imposto em sua própria jurisdição. Em princípio, nessa perspectiva, instalar-se-iam importantes condições para inibição de práticas tributárias predatórias, a partir do pleno exercício da autonomia federativa em termos da tributação, fiscalização e arrecadação do tributo.

De acordo com KEEN (2000, p.5), um IVA, envolvendo governos subnacionais, capaz efetivamente de lograr “equidade, eficiência e custos mínimos de arrecadação”, deve promover a “tributação sob o princípio do destino”, em razão de justamente proporcionar a incidência sobre o consumo final e conferir a receita à própria jurisdição onde ela acontecer, como preconiza o “Diamante de Mirrlees”. Apesar da “facilidade com que as mercadorias podem se mover através das fronteiras”, que acaba por levar a que algum “elemento de tributação na origem seja inescapável”, ressalta que o princípio do destino se impõe devido ao “temor da transferência dos problemas de formação de preços”. Além disso, aponta que a cobrança no destino, ao contrário daquela na origem, elimina ações de guerra fiscal baseadas na taxação de exportações ou na redução de alíquotas, ainda que estejam sujeitas a formas alternativas de *game-playing*, como a guerra comercial devido à diferença de alíquotas.

Para BARATTO (2005, p.243), o princípio de destino puro “acaba com quase toda a ‘munição’ de que se vale a ‘guerra fiscal’”. Os estados, que, na versão híbrida do ICMS, ficam com a receita do consumo relativo às operações em seu próprio território e ainda com uma parcela expressiva daquela que incide sobre as vendas em outros estados devido a operações originadas em sua jurisdição, com a “alíquota zero” nas operações interestaduais, passam a ter ascendência somente sobre as movimentações em seu território, com o consumo do estado. A concessão de benefícios fiscais para atrair empreendimentos deixa de fazer sentido, pois o desempenho da receita dependerá das movimentações “para” o estado e não mais desse para os demais.

Além disso, o IVA orientado pelo princípio de destino puro, ao dar tratamento às operações interestaduais, tal como ocorre no comércio internacional, desonerando as saídas para outros estados e tributando as entradas de outros estados, proporciona uma administração tributária entre entes que deixa de ter de lidar com a compensação de créditos tributários. Isso acontece devido ao rompimento na cadeia de agregação de valor e incidência do tributo. Com a alíquota “zero” para vendas a outros estados, não há transferência do débito que supostamente se geraria no estado de origem para ser reconhecido no destino. Tampouco há a necessidade da criação de mecanismos de *clearing* (câmaras de compensação ou fundos de equalização) como alternativa para o tratamento do problema ainda na fronteira, o que, de fato, reforça a autonomia dos entes federados, na medida em que a gestão do tributo mantém-se sob sua plena governança tributária.

Entretanto, apesar dessas vantagens, cuja tradução maior é, realmente, o fortalecimento da autonomia dos estados em tributar, fiscalizar e arrecadar o tributo, o “IVA - destino puro” apresenta limitações no que se refere à neutralidade econômica. Sobretudo em contextos federativos, o princípio da neutralidade pretende que a dinâmica do tributo não altere as condições de competitividade no mercado e, por consequência, da equidade dos contribuintes no que se refere à carga tributária. Sob o princípio do destino puro, a própria virtude do modelo, que é a ruptura da cadeia débito-crédito, gera duas externalidades negativas: o barateamento das operações interestaduais e o acúmulo de créditos. A primeira externalidade ocorre, pois, considerando-se os mercados integrados e a prevalência da razoabilidade dos custos de transporte, o modelo tributário em questão, ao proporcionar a ausência de tributo na operação interestadual, na prática, implica “maior disponibilidade de capital de giro para o adquirente”

(BARATTO, 2005, p.245) e ganhos concorrenciais. Nessa perspectiva, os contribuintes registrados tendem a incrementar a aquisição de bens em outros estados, em detrimento da economia local, com a conseqüente redução da receita do ente sob o qual se encontra jurisdicionado. Em termos econômicos, podemos dizer que a diferença de alíquota (cheia nas operações dentro do estado, e “zero” nas operações interestaduais) afeta os preços relativos e, portanto, a escolha do comprador. No caso brasileiro, para microempresas sujeitas a regime simplificado, em que o imposto incide sobre o faturamento, sem direito a abatimento dos créditos do imposto incidente nas entradas, tal comportamento tende a se acentuar pela evidente vantagem de se comprar onde a alíquota é menor.

Também setores não sujeitos à incidência do IVA (construção civil, setor financeiro etc) procurarão a mesma solução comercial, já que não lhe servem os eventuais créditos, pois são compradores na condição de consumidores finais, ou seja, suas aquisições não são praticadas com objetivo de revenda/ mercancia, cabendo, nessa situação, comparar a carga da tributação como consumidor final tanto na origem quanto no destino. Nesse caso, pode ocorrer perda de arrecadação para a autoridade tributária onde se situa o consumidor. A existência de fronteiras fiscais permite inibir comportamentos fraudulentos dessa natureza, por meio de controles alfandegários. Entretanto, na concepção geral do modelo, tal mecanismo constituiria elemento contraditório ao princípio da autonomia, que apresenta grande valor, sobretudo, como regra estruturante do comércio internacional.

Vale lembrar que quando vigora a cobrança na origem, a fragilização da neutralidade se sucede em razão da inexistência de igualdade entre os estados, que ora são mais produtores, ora são mais consumidores, o que prejudica a arrecadação das economias importadoras, mas, em tese, é menos perverso, pois não vigora a “alíquota zero”. Nesse caso, a guerra fiscal se manifestaria por meio do deslocamento de compras para outros estados por parte de firmas não-contribuintes do imposto e que, portanto, não podem utilizar os créditos.

A segunda externalidade se impõe, pois, na cadeia de crédito nas operações interestaduais tende a ocorrer o acúmulo de crédito em vários segmentos, gerando a competição desigual. Alguns contribuintes ficam, notadamente, onerados no processo de comercialização por terem o processo de compensação de créditos interrompido abruptamente, o que enseja a constituição de um mercado de créditos acumulados e a

quebra do princípio da equidade. Para a solução do problema, a tendência é a de instalação de esforço adicional no âmbito da administração tributária, através da instituição de mecanismos para a transação dos créditos acumulados.

Diante dessas externalidades, pode-se dizer que o “IVA - destino puro” acaba favorecendo a sonegação. A manutenção da cadeia débito-crédito constitui o mecanismo virtuoso do Imposto sobre Valor Agregado, que promove a solidarização dos contribuintes, reduzindo as disfuncionalidades do tributo. No modelo em questão, o acúmulo indesejável de créditos e a possibilidade de comercialização sob “alíquota zero” rompem tal lógica, propiciando aos contribuintes oportunidades para aumentarem suas disponibilidades, principalmente por meio do chamado “passeio de nota fiscal”, “onde uma transação voltada ao mercado interno configura-se como uma exportação” (ARAÚJO *apud* BARATTO, 2005, p.247). Além disso, para o importador contribuinte, é ainda vantajoso omitir os devidos lançamentos fiscais, visto que assim se exime de futuras incidências em sua jurisdição.

Conforme destaca BARATTO (2005), esse, certamente, constitui o principal foco alimentador da sonegação que emana do modelo baseado no princípio do destino operacionalizado com o mecanismo de alíquota zero. Como já foi destacado, uma vez que sua dinâmica interrompe a cadeia de créditos, isso acaba por jogar para um único momento especial a incidência maior da tributação, elevando o risco de perda de receita. Assim, ao contrário do processamento da receita na cadeia tradicional, em que se recolhe gradativamente, ao longo das etapas de agregação de valor, o reinício da nova cadeia, tal qual no exemplo dos importadores, fica sujeito ao comportamento fraudulento de “desaparecer” com o registro das operações, levando ao correspondente “desaparecimento” de toda a base de incidência do tributo e não apenas de parte dela.

Na tentativa de responder às limitações do modelo, apresenta-se a implementação do “IVA - destino puro” com a emissão de “certificado de crédito”. A sistemática apresentada por Clóvis Panzarini, da Secretaria de Estado da Fazenda de São Paulo, no GT- 47/Reforma Tributária da Comissão Técnica Permanente do CONFAZ - COTEPE, em 1993, prevê a tributação nas operações destinadas a outros estados até seu trânsito físico pela fronteira, quando, então, o fisco devolve ao remetente o montante debitado do imposto por meio de emissão eletrônica de “certificado de crédito”. Desse modo, o contribuinte emitente do documento fiscal pode estornar o débito destacado na nota fiscal de saída, fazendo prevalecer o princípio do destino puro.

De fato, tal procedimento se apresenta como salvaguarda eficaz para a possibilidade do “passeio da nota”, pois a movimentação da mercadoria inicia-se tributada, transferindo para o contribuinte a responsabilidade de regularizar sua operação buscando a obtenção do benefício do “certificado de crédito” (BARATTO, 2005, p.250). Como consequência, o “modelo do destino puro com certificado” exige que os postos fiscais da fronteira tornem-se, efetivamente, alfândegas, uma vez que lhes caberá a administração direta da validação da operação para emissão do certificado. Isso, por sua vez, gera como externalidade o risco de emissão de certificados fraudulentos, como forma de burlar o fisco.

Embora iniba a sonegação a partir do estado de origem, o modelo continua convivendo com a geração de créditos não aproveitáveis no estado de origem e débito elevado no estado de destino, posto que também é um modelo de alíquota zero, apenas protegido pela verificação da saída física dos bens. Apresenta benefício maior para estados marcadamente exportadores, que passam a ter incrementado o controle de suas saídas, ainda que a eficácia do modelo dependa da existência de rede de informações padronizadas na fronteira e sistemática de emissão de certificados eficaz para não afetar a circulação de mercadorias. Vale destacar que há ainda um problema de lançamento fiscal, uma vez que, para transitar no estado de origem, a nota fiscal é emitida com o destaque do imposto, valor efetivamente superior ao da operação completa, pois, naturalmente, o contribuinte se credita desse montante de imposto com o “certificado de crédito”.

Para o estado de destino, o controle das fronteiras na origem aumenta o grau de controle da internalização de mercadorias. Entretanto, como se reinicia a cadeia de débito-crédito, “permanece o risco de fraude motivada pela ausência de crédito de imposto na entrada de outros estados, estimulando que a saída subsequente se faça desacompanhada de nota fiscal” (BARATTO, 2005, p.251).

Em síntese, podemos dizer que no atual cenário tributário brasileiro a implementação do modelo de “IVA - destino puro” apresenta vantagens, na medida em que põe fim à relação predatória entre estados. Nessa perspectiva, reforça também a autonomia dos entes federados. Contudo, o modelo não responde à tendência vigente no país de acumulação de créditos ou mesmo à sonegação por meio do “passeio de nota”. De qualquer modo, presume-se que um sistema eletrônico eficiente de monitoramento do trânsito da nota fiscal, tal qual o SINTEGRA ou a nota fiscal eletrônica em

implantação, pode constituir-se em um poderoso instrumento para inibir as práticas irregulares, na medida em que permite o acompanhamento direto da cadeia de débito e crédito pelos entes federados envolvidos, ainda que ela seja interrompida nas operações interestaduais.

2.4 IVA subnacional com tributação e cobrança no estado de origem, com alocação do produto da arrecadação ao estado de destino, por meio de modelos do tipo câmaras de compensação, *clearing*, fundão, fundinho e coeficientes de participação

Eli Oliveira - SEFAZ/PE

Nesta seção, pretendemos analisar, sumariamente, uma vez que já foi comentado na parte inicial do relatório, as propostas da UE para a implementação do denominado regime definitivo do IVA, apresentadas em 1985 (Livro Branco) e aperfeiçoadas em 1987, com o “Pacote Cockfield”, que tratam de câmaras de compensação. Em seguida, comentaremos a proposta de um modelo de câmara de compensação concebido no Brasil, que apresenta como característica inovadora a apuração de coeficientes destinados a viabilizar a distribuição da receita arrecadada ns operações interestaduais.

As propostas originais, com relação ao IVA, da Comissão sobre o Crescimento, a Competitividade e o Emprego, criada para coordenar o processo de formação de um mercado único e de aumento da competitividade da UE continuam atuais e, em síntese, compreendem:

- a) a cobrança no país de origem, na condição de espaço físico dos bens e serviços, no momento em que são vendidos pelas empresas;
- b) uma aproximação das alíquotas do IVA praticadas pelos Estados-membros e uma uniformização das legislações, na medida estritamente necessária para limitar ao mínimo os riscos de distorção da concorrência e redução da perda de autonomia;
- c) um mecanismo de compensação suscetível de ser aceito pelos Estados-membros, que permita a correta atribuição das receitas ao estado-membro de consumo dos bens e serviços.

Essas propostas tinham como objetivos fundamentais garantir a neutralidade da tributação sobre as trocas comerciais intra e entre Estados-membros e construir um mercado interno, a partir da abolição, entre os Estados-membros, dos obstáculos à livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais.

A decisão para implementar este regime definitivo do IVA, na UE, vem sendo adiada, apesar dos problemas de sonegação e fraudes fiscais enfrentados pelas administrações tributárias e das reclamações dos contribuintes com relação ao aumento dos custos administrativos. Como o regime definitivo pressupõe uma certa uniformização das alíquotas e das legislações, os Estados-membros relutam em adotá-lo, com receio de perda de autonomia, de redução da capacidade de financiamento de suas políticas públicas e de lograr o cumprimento das metas de responsabilidade fiscal acordadas no âmbito da UE.

O mecanismo da Câmara de Compensação, cujos modelos serão comentados a seguir, tentava minimizar a insegurança dos Estados-membros com relação à parte do controle de suas receitas próprias. A Câmara de Compensação garante a manutenção do princípio do destino, sem a adoção de alíquota zero, pagamento diferido e conseqüente quebra da cadeia normal de débitos-créditos do IVA. Como bem coloca BARATTO (2005) “... cada Estado-membro depositaria na câmara o IVA recolhido nas exportações feitas aos demais Estados-membros e reclamaria à câmara o que havia suportado de créditos por importações advindas dos demais Estados-membros”.

2.4.1 Câmara bilateral de compensação

A câmara bilateral propõe o levantamento das operações de importação de bens e serviços, praticadas pelos contribuintes de um Estado-membro com cada um dos demais estados da UE, visando à apuração de saldos credores ou devedores do IVA. A administração tributária recebe dos seus contribuintes, discriminados por Estado-membro, os valores dos créditos relativos a entradas de bens e serviços. Cada um dos Estados-membros totaliza os referidos créditos contra os quais reclama compensação, por Estado-membro, e informa à câmara.

A câmara apura a posição líquida de cada Estado-membro, a partir da consolidação dos créditos reclamados por todos os Estados-membros contra cada um deles. Se o Estado-membro tem uma posição credora, ele saca o valor correspondente ao seu saldo líquido. Se a posição for devedora, ele deposita o respectivo saldo líquido na câmara.

É importante observar que as informações trabalhadas referem-se a operações entre contribuintes. As vendas destinadas a não-contribuintes e consumidores finais

localizados em outros Estados-membros não são consideradas para efeito de compensação. Isto significa que os créditos reclamados não refletem o consumo total de cada Estado-membro. Com a ampliação cada vez maior do *e-commerce*, nos últimos anos, a concepção desta modalidade de câmara teria que ser revista.

Como bem assinala BARATTO (2005), “o grande problema da câmara bilateral reside nos mecanismos de controle envolvidos. A apuração das posições credoras e devedoras de cada Estado-membro requer a cooperação e confiança entre as administrações fiscais, posto que o saldo de cada Estado-membro resulta da soma algébrica de valores informados por diferentes administrações; a soma final, de devedores e credores, tem que ser neutra”.

2.4.2 Câmara multilateral de compensação

Resultante do processo de discussão e análise das dificuldades do modelo de câmara central de regularização bilateral de dados, a câmara multilateral de compensação surge como um modelo que permite a cada Estado-membro, com informações dos seus contribuintes, relativas não só a importações mas também a exportações de bens e serviços, a apuração de sua posição final: credora ou devedora.

Todos os contribuintes de cada Estado-membro que realizam operações de compra ou venda, inclusive para não-contribuintes e consumidores finais, informam para a administração tributária os créditos apropriados pelas entradas e os débitos destacados nas saídas, sem discriminar os Estados-membros de origem ou destino. De posse destas informações, cada Estado-membro apura a sua posição final e informa à câmara. Os Estados-membros credores sacam o valor correspondente ao seu saldo líquido e os devedores depositam os valores dos seus respectivos saldos.

Como as exportações para não-contribuintes e consumidores finais, informadas pelos contribuintes, são computadas para efeito de apuração da posição de cada Estado-membro, a câmara apresentará, no final do mês, um resíduo que, segundo a Comissão, deveria ser repartido, periodicamente, de acordo com critérios específicos negociados entre as partes.

A intenção da Comissão com a proposta da câmara multilateral de compensação consistia em tentar diminuir a complexidade dos procedimentos relativos às operações intercomunitárias, reclamada pelos contribuintes e pelas administrações fiscais. Muito

embora o modelo apresentasse, na teoria, vantagens em relação ao sistema da alíquota zero/imposto diferido, ele não foi implementado. Com certeza, a resistência dos Estados-membros com relação à uniformização das alíquotas e os requisitos administrativos exigidos foram responsáveis pela decisão de manter o regime transitório (alíquota zero/imposto diferido).

2.4.3 Fundo com base em estatísticas macroeconômicas de consumo

As insatisfações de empresários e políticos com as dificuldades de operacionalização e aumento dos custos administrativos provocados pelo regime transitório estimularam o debate relativo à formulação de um “novo sistema comum do IVA”. Os seus três princípios fundamentais eram: a) cada sujeito passivo terá apenas um único domicílio fiscal para tributar todas as suas operações realizadas no âmbito da UE; b) a repartição da receita entre os Estados-membros será efetuada com base em estatísticas macroeconômicas de consumo, denominada no item 1 deste trabalho por *macro-clearing*; e c) as alíquotas padrões do imposto deverão ser muito próximas, admitindo-se, no máximo, uma variação de dois pontos percentuais.

O referido modelo prescindia da câmara de compensação, resolvendo, portanto, a questão da desconfiança em relação ao seu funcionamento. O problema é que na UE não existia um sistema confiável de estatísticas macroeconômicas de consumo e havia a necessidade da existência de um organismo supranacional para coordenar o processo de distribuição das receitas.

Em 1996, Keen e Smith analisaram os modelos de câmara de compensação, bilateral e multilateral, e o de estatísticas macroeconômicas de consumo e concluíram que eles não apresentavam vantagens em relação ao regime transitório (alíquota zero/imposto diferido).

No contexto do processo de discussão do sistema tributário brasileiro, foi proposto o modelo do tipo *macro-clearing* em 1999, inspirado nas discussões havidas na UE.

A proposta do modelo Fundão, originalmente concebida pelos técnicos da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás e aperfeiçoada pelos membros do Subgrupo de Quantificação do Grupo de Trabalho nº 47 da COTEPE que tratava da Reforma Tributária, surgiu como alternativa ao modelo Barquinho, constante da PEC 175/95,

relatada pelo Deputado Mussa Demes que, sistematicamente, mantinha-o nas diversas versões de relatórios que elaborou, mesmo com a rejeição explícita dos representantes do Ministério da Fazenda e das Secretarias Estaduais de Fazenda, principais atores do processo de mudança.

O mecanismo do Fundão atribuía ao ICMS a natureza de imposto nacional, com legislação e alíquotas uniformes e, a partir da cobrança na origem, sem as distorções econômicas e fiscais provocadas pelo modelo vigente de tratamento das transações interestaduais. O ICMS seria cobrado na origem, mas a receita seria recolhida a um Fundo para posterior distribuição. Além da questão relevante e sempre presente em modelos deste tipo, de perda de autonomia dos estados para definir suas alíquotas e utilizar o imposto como instrumento de políticas estaduais de desenvolvimento, o fato de recolher ao Fundão não só a receita decorrente das operações interestaduais mas também a relativa às operações internas, certamente fragilizou e criou resistências ao modelo. Avalie a insegurança orçamentária do estado de São Paulo, cuja receita do ICMS deve representar aproximadamente 90% de suas receitas correntes, quanto à obrigatoriedade deste volume de recursos transitar por um Fundo, antes de ser, parcialmente, apropriado ao estado de acordo com estatísticas não confiáveis de consumo.

Os atributos relevantes do modelo, inerentes às propostas que pressupõem a cobrança na origem, são a simplificação tributária, a não interrupção da cadeia de débitos-créditos e a neutralidade do imposto nas relações de mercado. As características do imposto com a adoção do modelo, bem como as vantagens e desvantagens do mecanismo, são colocadas, com propriedade, por BARATTO (2005).

Características do Imposto com o Fundão:

1. ICMS assume característica de imposto nacional, como se fosse de competência federal, uniforme em todo o território nacional;
2. instituído conjuntamente pelos estados, mediante lei do Senado Federal;
3. regulamento e processo administrativo tributário único em todos os estados, dispendo sobre a administração, arrecadação e fiscalização;
4. criação de Conselho Nacional Executivo, integrado por representantes de todos os estados e um órgão novo, em substituição ao CONFAZ, para imprimir uniformidade;

5. Poder Legislativo estadual com faculdade apenas para iniciar o processo legislativo;
6. previsão em LC de sanções por descumprimento ao regulamento único por parte dos estados, como medida para assegurar a uniformidade nacional do imposto;
7. imposto de caráter absolutamente arrecadatório e neutro, veda qualquer medida que implique renúncia fiscal, ainda que não impeça criação de fundo de investimento mantido com recurso orçamentário;
8. alíquotas nacionalmente uniformes e sem distinção entre operações ou prestações internas, interestaduais e de importação, mantida a faculdade da seletividade;
9. distribuído para o estado de consumo das mercadorias ou prestação do serviço.

Vantagens:

Em um ICMS ou IVA com característica de imposto nacional, a maioria dos problemas que temos apontado podem ser superados. É retirado o alimento da “guerra fiscal”, pois, embora o imposto seja tributado e cobrado no estado de origem, o dinheiro não lhe pertence, assim, qualquer “guerra” tem como “munição” apenas dinheiro proporcional ao consumo dos bens e serviços dentro do próprio estado. Não há afetação ao princípio da neutralidade, pois o imposto é harmonizado, uniforme, as alíquotas são iguais, quer sejam as transações praticadas dentro do estado, quer sejam interestaduais; então, pode ser obtida eficiência microeconômica nas firmas, pois seus critérios de escolha locacional, tanto para produzir e distribuir, quanto para comprar, não são afetadas pelo imposto e não ocorre o efeito substituição por causa do imposto. O mercado funciona de modo integrado, compatível com a ausência de ajustes fiscais de fronteira. Há uma simplificação tributária para o contribuinte, que não precisa conhecer a legislação de 27 estados diferentes nem ser o responsável pela repartição de receita entre o estado de origem e o estado de destino, como na sistemática atual do ICMS, o modelo de origem restrita.

Desvantagens:

O modelo requer enorme confiança, empenho e solidariedade entre os estados. O tripé tributação (legislação) arrecadação e fiscalização tem que ser executado conjuntamente pelos estados. Em decorrência, também os sistemas de cadastro, lançamento, cobrança, inscrição em dívida ativa, julgamento de contencioso, etc., enfim, as obrigações principal e acessória assumem caráter nacional e têm que ser feitas em conjunto, tanto no que se refere às operações internas quanto às interestaduais.

Em decorrência, fica bastante reduzida a autonomia federativa, seja legislativa, seja para definição de alíquotas internas, ainda que estas restrições sejam inerentes a todos os modelos com tributação e cobrança no estado de origem, diferindo apenas quanto ao grau de restrição à autonomia. O Congresso Nacional fica com a maior parte das atribuições legislativas, em contrapartida a um esvaziamento das assembleias legislativas estaduais.

Como a parcela de arrecadação pertencente a cada estado é resultante destes esforços conjuntos, uma administração tributária ineficiente por parte de algum estado prejudica todo o conjunto dos estados.

No sistema atual do ICMS há uma grande complexidade, decorrente de vários fatores que podemos sintetizar com a falta de harmonização, entre elas a diferenciação de alíquotas nas operações interestaduais. Com o “fundão”, o imposto teria a vantagem de ser significativamente simplificado para o contribuinte, mas teria a desvantagem de deslocar a complexidade para os 27 estados, para que a repartição do produto da arrecadação chegasse a bom termo.

2.4.4 Coeficientes de participação e Fundinho

No início dos anos 90, alguns técnicos da Secretaria da Fazenda de Pernambuco que haviam participado das discussões da reforma tributária de 1988 começaram a analisar os impactos das mudanças implementadas nas finanças do estado, bem como as suas repercussões no próprio funcionamento do sistema tributário. Como ainda acontece hoje, eram poucos os técnicos que se preocupavam com o volume da arrecadação em si e, também, com a forma e eficácia da tributação, o seu reatamento na atividade econômica do estado e a busca da justiça fiscal; enfim, com a qualidade do sistema

tributário. A maioria considerava que, diante da crise fiscal dos estados, todo o foco devia ser direcionado para o aumento da arrecadação, a qualquer custo, como se não fosse possível produzir o mesmo volume de receita com uma tributação mais progressiva, justa e eficaz.

As grandes questões presentes no debate, a maioria não contemplada na reforma tributária de 1988, eram as seguintes:

Em primeiro lugar, o ICMS, principal imposto sobre o valor agregado do país, deve ser de competência federal ou estadual. A teoria dominante, a experiência de outros países e a própria experiência brasileira com o ICMS evidenciam que ele deveria ser de competência federal e administrado e fiscalizado pelos estados. Ou elevado à condição de um IVA abrangente sobre bens e serviços, incorporando o IPI, a COFINS, o PIS/PASEP e o ISS, passando a ser de competência partilhada. Porém, como fazer uma mudança deste porte se, como bem assinala ARAÚJO (1999), “a própria tradição é subjacente à estrutura federativa concebida de acordo com uma lógica que sempre aproveita estruturas herdadas do passado. Isto é, subjacente a uma ordem onde, originalmente, não há cooperação entre as partes e há uma certa aversão a rupturas”.

E a constituinte de 1988 tinha como princípio maior o enfraquecimento da União, com toda razão, pois estávamos saindo de um regime ditatorial. Em contrapartida, o fortalecimento dos estados e municípios, a partir da descentralização política, financeira e administrativa foi a palavra de ordem. Seria inconcebível, portanto, naquele momento, a retirada da competência do ICMS dos estados. Ora, já no início do século passado, os estados, juntamente com a União, tributavam as vendas interestaduais e para o exterior. Em 1934, os estados passaram a cobrar, com exclusividade impositiva, o IVC que foi sucedido, na reforma de 1967, pelo ICM, que evoluiu para o atual ICMS.

A segunda questão, que diz respeito à abrangência da base econômica de incidência do ICMS, foi discutida bastante na reforma de 1988, mas não foi aprovada, dada a mobilização e a força política dos representantes dos municípios, em especial, os prefeitos das capitais e das grandes cidades, que não abriram mão da cobrança do ISS. Um IVA de verdade deve ser abrangente, com base ampla que contemple bens e serviços. E a tendência para criar serviços baseados em produtos já existentes não é recente. Nos últimos anos, houve uma aceleração radical na mudança de produtos para serviços, gerando uma dificuldade enorme, em alguns casos, em conseguir identificar

um e outro. As empresas baseadas em produtos estão adotando estratégias de prestação de serviços por diversas razões. Primeiramente, como os clientes se concentram cada vez mais em suas atividades principais, estão mais dispostos a terceirizar processos não-estratégicos. Isso significa que precisam mais de serviços. Em segundo lugar, prestar serviços como atendimento pós-venda vem conferindo vantagem competitiva aos fabricantes, pois são atividades que dependem muito mais de mão-de-obra e são difíceis de imitar, em comparação com os produtos físicos. Por fim, muitas empresas consideram os serviços uma nova e importante fonte de receitas. Ao oferecer serviços avançados e agregados aos produtos, como contratos de monitoramento das condições de equipamentos ou de manutenção, as empresas estão abrindo novas oportunidades de aumentar o seu faturamento. Então, esta área cinzenta que se estabelece no momento da identificação do produto ou serviço cria dificuldades na tributação e acirra a competição entre as administrações dos estados e municípios com relação à cobrança do imposto adequado, sem falar no estímulo a fraudes fiscais nas operações que envolvem produto e serviço integrados, com o superfaturamento do segundo em detrimento do primeiro, em face da significativa diferença de alíquotas dos dois impostos (em média, 17% contra 5%).

A terceira grande questão referia-se à titularidade da receita do ICMS nas operações interestaduais. Atualmente, existe um quase consenso entre os estados, da legitimidade e conseqüente adoção do princípio do destino quanto à alocação da receita, nas transações entre os estados. A discussão maior refere-se a como se dará a mudança e o período de transição adequado para consolidá-la. Um mecanismo que irá viabilizar esta mudança, com o qual a maioria dos estados concorda, inclusive está contemplado na última Proposta de EC que tramita no Congresso, é a cobrança do imposto relativo às transações interestaduais por parte do sujeito ativo do estado do destinatário, no estado de origem. Este tema mereceu, à época, uma grande atenção do grupo, em face dos seus impactos na competitividade do estado e na atuação da sua administração tributária. Como desdobramento da discussão, o nosso colega Ivo Pedrosa tomou a iniciativa de conceber um sistema de rateio da receita resultante da cobrança na origem nas transações interestaduais, incorporando os coeficientes como um elemento inovador.

Em primeiro lugar, o autor da proposta enfatiza as distorções provocadas pelo sistema atual de aplicação, pelo estado produtor, de uma alíquota interestadual reduzida e uma posterior cobrança da diferença de alíquota no estado consumidor. Sob a ótica da

neutralidade para o funcionamento do mercado, a atual sistemática provoca uma efetiva redução na competitividade dos setores industrial e atacadista do estado importador. Os revendedores varejistas preferem adquirir os produtos para revenda às empresas de outros estados, principalmente as localizadas no Sudeste e Sul, que oferecem menor preço, em função da menor carga tributária (alíquota de 7% contra 17%). Representa um diferencial bastante atraente para ser sonegado pelo revendedor na operação subsequente, seja por meio de utilização de crédito fictício, subfaturamento ou não-registro da entrada e da saída correspondente. Já em 1979, quase uma década antes da reforma de 1988, Varsano já alertava para a questão, inclusive porque existiam propostas de alargar a diferença entre as alíquotas interna e interestadual:

Um diferencial de alíquotas impõe distorções à economia. Mas o que importa não é o diferencial entre as alíquotas internas e sim entre a alíquota interna e a aplicável ao comércio interestadual. Propostas para redução da alíquota aplicável ao comércio interestadual, se aceitas, agravariam estas distorções. Os cofres dos governos estaduais do Nordeste seriam beneficiados, mas suas economias prejudicadas. A atual sistemática do ICM provê um incentivo para que o comerciante prefira comprar os produtos que vende, de estabelecimentos situados em outros Estados. A menos que existam custos de transporte altos o suficiente para compensarem este incentivo em todos os casos, o ICM está introduzindo ineficiências na economia, tanto mais quanto maior for o diferencial entre a alíquota interna e a aplicada a operações interestaduais.

No tocante à administração tributária, a atual sistemática estimula, no estado de origem, a simulação de vendas para outros estados ou operações triangulares, referentes a produtos que serão consumidos no próprio estado, além de outras formas de evasão fiscal. No estado de destino, como já foi mencionado, os contribuintes tendem a aumentar os seus créditos, de forma fraudulenta, buscando reduzir o saldo do imposto a recolher ou, simplesmente, deixam de registrar as entradas dos produtos adquiridos em outros estados e as saídas correspondentes, com a finalidade de sonegar todo o imposto devido. A administração dos estados consumidores, visando a coibir tais práticas, de um lado banaliza o instrumento da substituição tributária, com a ampliação do número de produtos sujeitos a este regime especial, transformando parte do ICMS em imposto monofásico. A substituição tributária aplicada a produtos oligopolizados (combustíveis,

veículos, cervejas e refrigerantes), apesar de tornar o ICMS destes produtos, praticamente, um imposto seletivo, é eficaz do ponto de vista de maximizar a arrecadação. Por outro lado, investem em estruturas pesadas e dispendiosas: os postos fiscais, cuja atribuição principal, atualmente, é a cobrança da diferença de alíquota na entrada de produtos dos outros estados. Em suma, o famoso ajustamento de fronteiras, há cerca de uma década abolido na UE, uma união de países soberanos. Os referidos postos fiscais de fronteira passam a representar verdadeiras aduanas estaduais, comprometendo a coesão e a integração do mercado nacional. O aumento no custo dos transportes das mercadorias, em função do tempo de espera dos veículos transportadores nos diversos postos fiscais espalhados pelo Brasil, não é desprezível.

Propostas que têm como pressuposto a cobrança na origem apresentam razoáveis possibilidades de resolver os mencionados problemas, buscando a neutralidade do ICMS nas relações econômicas e a redução dos custos administrativos do estado e dos contribuintes.

O *modus operandi* do sistema, transcrito da última versão elaborada de PEDROSA (2004), vem descrito a seguir.

- a) inicialmente, registre-se que o imposto, na sua totalidade, seria lançado e apurado, pelo contribuinte da origem, a partir da aplicação da alíquota relativa ao produto ou serviço e recolhido integralmente ao estado de origem; atente-se para a maior simplicidade desse procedimento para o contribuinte, em relação a recolhimento em separado para todos os Estados de destino com os quais transacione;
- b) o contribuinte do estado de origem seria por este fiscalizado, como ocorre atualmente em relação a todas as transações; neste ponto encontram-se as características desta proposta, de solidariedade e maior segurança, para os estados, do recebimento da parcela que lhes cabe;
- c) o mecanismo prevê fluxo mensal de transferências de receita, com base em um percentual da arrecadação total do mês anterior, de cada estado superavitário para todos os estados deficitários com os quais foram registradas transações de saídas no segundo ano anterior;
- d) seria definido um ciclo regular de quatro anos, ou período menor, para o processo de apuração do rateio da receita pertencente aos estados de destino, assim resumido:

- e) ano 1: escrituração das transações pelos contribuintes;
- f) ano 2: entrega das Guias de Informação das Operações Interestaduais (GI) pelos contribuintes, relativas às transações do ano 1, seu processamento pelos estados e pela COTEPE-ICMS e elaboração de coeficientes para transferência mensal, no ano 3, de imposto dos estados de origem para os de destino. Os coeficientes relacionariam o saldo de débitos e créditos com a arrecadação total do ICMS. Para os estados superavitários seriam calculados coeficientes correspondentes a cada estado;
- g) ano 3: aplicação mensal dos coeficientes, calculados no ano 2 com base nas transações do ano 1, para transferência da receita pertencente aos estados de destino (o percentual será aplicado sobre arrecadação total do ICMS do estado a transferir os recursos);
- h) ano 4: ajuste resultante da comparação entre os valores transferidos no ano 3 e os saldos efetivos apurados a partir das GIs relativas ao mesmo ano.

A utilização do processo de rateio de receita, tal como proposto neste trabalho, pressupõe a cooperação entre os estados, na medida em que todos estariam exigindo o imposto devido por todos os contribuintes de seu território, tanto a parcela que lhes pertencesse, enquanto vigore o princípio misto, quanto aquela a ser transferida para os estados de destino; nesse último caso, ou parcialmente, durante a continuidade de vigência do princípio misto, ou integralmente, quando entrar em vigor o princípio de destino.

A cooperação entre todos os estados e a solidariedade dos exportadores líquidos em relação aos importadores líquidos redundariam em maior segurança para a arrecadação do principal imposto do País.

O cálculo dos coeficientes, a ser feito no ano 2 do ciclo, para utilização no ano 3 merece um exemplo numérico.

Os coeficientes seriam percentuais entre a receita a ser transferida para o estado de destino e o total da arrecadação do estado de origem; receita ampliada com a cobrança nessa etapa da circulação. Para cada estado destinatário das transações realizadas no ano 1 do ciclo, seria calculado um coeficiente.

A seguir, apresenta-se um exemplo, apenas entre dois estados (SP e PE), adotando-se as alíquotas de hoje (7%, a interestadual no sentido SP-PE, 12% a interestadual no sentido PE-SP e 17% a interna de PE).

1 Saídas de SP para PE no ano 1: 100, com débito de 7 (alíquota de 7%) para SP e 10 (diferença em relação à alíquota de 17%) para PE.

2 Saídas de PE para SP no ano 1: 50, com débito de 6 (alíquota de 12%) para PE e 2,50 (diferença para a alíquota de 17%) para SP.

3 Saldo a ser transferido por SP para PE: 7,50 (10 - 2,50).

4 Arrecadação total no ano 1 em SP: 1.500.

5 Coeficiente de PE a ser aplicado: $7,50/1.500=0,5\%$.

6 Arrecadação total, mensal, no ano 3 em SP: 200.

7 Valor a ser transferido mensalmente para PE: 1 (0,5% de 200).

Submetendo essa proposta aos critérios de avaliação de que trata o item 1 e outros critérios não menos relevantes, pode-se concluir que a sistemática:

- restringe a autonomia dos estados em favor da harmonização fiscal, dos ganhos de receita com a redução da sonegação e elisão fiscal e da simplificação, para os contribuintes, das suas obrigações tributárias, a partir da uniformização da legislação;

- com relação a incentivos à administração tributária, permite uma redução de custos e um melhor aproveitamento do pessoal fazendário, em atividades mais eficazes, redundando em maior produtividade;

- como a cobrança é na origem, preserva a cadeia de débitos-créditos para as mercadorias em geral e os serviços tributados pelo ICMS; esta é a maior virtude do modelo do ponto de vista da economia;

- reduziria custos de logística para os contribuintes, a partir da abolição dos embarços existentes nos postos fiscais e a maior celeridade na circulação de mercadorias em todo o território nacional;

- não influenciaria o volume de custos administrativos dos contribuintes, pois, independentemente de qualquer modelo implementado, há uma tendência de minimizá-los a cada dia, pelo uso intensivo da tecnologia na relação fisco-contribuinte (nota fiscal eletrônica, escrituração fiscal eletrônica, cadastro sincronizado, serviços disponibilizados na internet, etc);

- exigiria, especificamente, uma cooperação vertical com os municípios, no sentido de uma rediscussão do sistema de distribuição dos vinte e cinco por cento que lhes pertencem, conforme estabelecido constitucionalmente. Isto contemplaria uma avaliação nos critérios utilizados no rateio, em especial, o peso do fator valor agregado, em detrimento de outros fatores importantes, como população, potencial de receita própria, investimento em políticas sociais, preservação do meio ambiente, etc.;

- como foi observado pelo próprio autor da proposta, para que ela seja viável, é fundamental um alto grau de confiança e cooperação entre os estados;

- contribuiria para uma certa equalização nacional dos preços dos bens e serviços, eliminando-se o estímulo dos varejistas a comprar em estabelecimentos de outros estados;

- desestimularia a realização de operação interestadual simulada e triangular;

- proporcionaria um ganho financeiro para os estados consumidores pela antecipação da parcela do imposto relativa às operações a serem realizadas subsequentemente às aquisições interestaduais;

- afetaria o capital de giro das empresas, com a antecipação do pagamento do diferencial de alíquota. Isto pode ser compensado com uma prorrogação dos prazos de recolhimento.

Ainda no contexto de proposições apresentadas no processo de discussão da reforma do sistema tributário brasileiro em 1999, deve-se comentar rapidamente um modelo alternativo que foi denominado Fundinho. O modelo foi colocado na última versão de redação para a PEC 175/95 na forma de Emenda Aglutinava, redigida pelo deputado Mussa Demes em 2 de março de 2000, como uma das alternativas, junto com os modelos do Barquinho e “encontro de contas”, para resolver os problemas provocados pela sistemática das operações interestaduais. O termo Fundinho foi adotado para distingui-lo do Fundão, já que o primeiro deveria ser constituído, apenas, da receita do imposto cobrado na origem, proveniente das transações interestaduais. Um detalhe importante que constava na PEC era que a referida receita não integraria a disponibilidade de caixa do estado de origem. Isto significava que os contribuintes deveriam efetuar dois tipos de recolhimento: um relativo às operações internas, cujo saldo final contemplaria o abatimento de todos os seus créditos e outro recolhimento relativo aos débitos resultantes das transações interestaduais. Os recursos arrecadados

na segunda obrigação tributária constituiriam o Fundinho e seriam repartidos entre os estados, conforme o destino dos bens e serviços.

Como a PEC remetia para a Lei Complementar o estabelecimento dos procedimentos quanto à operacionalização das alternativas propostas, a dúvida em relação à montagem do sistema de informações sobre o comércio interestadual ainda persiste até hoje. Seria um sistema único, administrado pela União, ou um sistema integrado e coordenado pelo conjunto dos estados?

2.4.5 Considerações finais

Por fim, a variável crítica que permeava todas as propostas de modelo de cobrança na origem, com maior ou menor grau de autonomia dos estados, que exigiam um mecanismo que genericamente pode-se denominar de *clearing*, era a insegurança em relação ao montante correto de recursos financeiros a serem apropriados por cada estado e quanto à certeza de seu regular recebimento. Parece que a maioria dos estados considerava que os mecanismos colocados à sua disposição para cobrar o imposto dos contribuintes eram mais eficazes do que algum já existente ou que possa ser criado para garantir que um estado repasse, no prazo e tempo certos, recursos financeiros devidos a outro estado. A regularidade e consistência das informações prestadas pelos contribuintes, bem como o processamento dos dados e a apuração final dos recursos pertencentes a cada estado apresentavam-se como um óbice intransponível.

Hoje a situação é bem diferente. Todas as Secretarias Estaduais de Fazenda ou Finanças passaram, nos últimos anos, por um programa forte de modernização, com avanços significativos na área de tecnologia da informação e comunicação. Este novo patamar tecnológico permitirá a execução, no curto prazo, de projetos importantes como os da Nota Fiscal Eletrônica, Escrituração Fiscal Eletrônica e Cadastro Sincronizado, viabilizadores da construção de um sistema avançado de informações fiscais federativas, que, por sua vez, possibilitará uma melhoria no controle dos contribuintes, no combate à sonegação e elisão fiscais e na geração de informações gerenciais e operacionais confiáveis, consistentes, integradoras e com um grau de abrangência que atenda à necessidade de cada um e do conjunto dos estados brasileiros.

2.5 IVA subnacional com tributação e cobrança no estado de origem, com alocação do produto da arrecadação ao estado de destino, por meio de modelo do tipo substituição tributária

Nilda Santos Baptista - SEFA/PA

Neste item será analisada uma alternativa em IVA que não constou no item 1 por não ter sido objeto de discussão no âmbito dos debates ocorridos na UE. Trata-se de modelos cujo núcleo central relativo à coordenação interjurisdicional tem as seguintes características: ICMS com competência tributária **conjunta** dos estados e sujeição ativa do estado de destino, cobrado no estado de origem, ou seja, o sujeito ativo da obrigação tributária é o estado de destino, que cobra sua parcela de imposto da operação interestadual no estado de origem, em uma espécie de “substituição tributária”.

São analisados o modelo Travessia e os modelos da PEC 41/03, em sua versão original e PEC 285/04, em sua versão aprovada no Senado e que retornou à Câmara dos Deputados. Tais modelos não podem ser ignorados, principalmente porque é proposta recente formulada no Brasil, ainda em tramitação no Congresso Nacional, bem como pela sua pertinência no contexto da discussão da reforma do ICMS.

2.5.1 Introdução e contexto

A proposta de reforma tributária do Executivo federal foi encaminhada à Câmara dos Deputados através da Mensagem nº 157/03, como questão urgente e prioritária, repetindo o que já havia ocorrido nas administrações anteriores. Posteriormente, foi transformada na PEC nº 41/03. No decorrer da fase de discussão da proposta, que contou com a participação de governadores, parlamentares e lideranças políticas do Congresso, percebia-se que o encaminhamento da questão estava irremediavelmente travado pelo conflito de interesses que envolvia as mudanças: o governo federal pretendia aumento das receitas; o mesmo almejavam os governadores e prefeitos, em uma tentativa de recuperar o espaço perdido em relação às receitas das contribuições sociais, exclusivas para a área federal, não compartilhadas com os estados e municípios.

A PEC 41-A, que o governo submeteu ao Congresso Nacional objetiva, basicamente, uma reestruturação na sistemática de incidência e cobrança do ICMS.

Mantêm em disposição de uma LC as normas nacionais do imposto, com a previsão de um regulamento único, obrigatório para todos os estados e para o Distrito Federal, a ser aprovado por órgão colegiado composto por representantes das unidades federadas.

A proposta estabelece:

- não cumulatividade do imposto;
- resolução do Senado Federal estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, internas e interestaduais;
- as alíquotas internas serão uniformes em todo o território nacional, por mercadoria, bem ou serviço, em número máximo de cinco;
- o regulamento único definirá a quais mercadorias, bens ou serviços serão aplicadas as alíquotas;
- a menor alíquota será aplicada aos gêneros alimentícios de primeira necessidade definidos em LC e aos bens, mercadorias e serviços definidos no regulamento, prevalecendo sua aplicação mesmo nas operações interestaduais;
- à exceção da menor alíquota, as demais não poderão ser inferiores à maior alíquota estabelecida para operações e prestações interestaduais.

Relativamente às operações e prestações interestaduais:

- o imposto será cobrado no estado de origem, ressalvado o disposto em LC;
- caberá ao estado de origem o imposto correspondente à aplicação da alíquota interestadual, não compreendendo em sua base de cálculo o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando configure fato gerador dos dois impostos, nem o montante de imposto devido ao estado de localização do destinatário;
- caberá ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre o montante que seria devido na operação ou prestação caso fosse interna, incluído o imposto sobre produtos industrializados em sua base de cálculo, e aquele devido pela aplicação da alíquota interestadual;
- nas operações com energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, será aplicada a alíquota interna e o imposto devido caberá integralmente ao estado de localização do destinatário;
- LC definirá a forma como o imposto devido será atribuído ao respectivo estado de localização do destinatário e poderá vedar que esse imposto seja objeto de compensação com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores, podendo

condicionar o aproveitamento do crédito fiscal a ele concernente para compensação com o montante devido nas operações e prestações seguintes ao seu pagamento;

- será considerada interestadual a operação em que houver a efetiva saída de mercadoria ou bem do estado de onde se encontre para o estado de localização do destinatário, assim considerado aquele onde ocorrer a entrega da mercadoria ou bem.

A PEC prevê ainda:

- vedação de isenções, reduções da base de cálculo, crédito outorgado ou outro incentivo ou benefício fiscal que implique renúncia de receita;

- a não incidência do imposto sobre a exportação de mercadorias para o exterior, assegurada a manutenção ou aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Segundo LOPES FILHO (2003), a coordenação interestadual com cobrança na origem introduz critério para evitar a evasão do ICMS, nas vendas interestaduais de mercadorias. Trata-se da cobrança do ICMS na origem, vale dizer, no Estado que realiza a operação de remessa da mercadoria, objeto da operação interestadual, serão devidas duas arrecadações: uma direcionada ao Estado de origem, com aplicação da alíquota interestadual, em regra menor do que a interna; outra, devida ao Estado de destino, com a sua base cálculo maior, pois incluirá o IPI e o próprio ICMS decorrente da apuração anterior, aplicando-se a alíquota interna, bem maior do que a interestadual.

A cobrança na origem da remessa interestadual tende a impedir uma prática evasiva de simulação de venda interestadual, posto que a sua alíquota é menor, permanecendo a mercadoria no próprio Estado de origem. O ganho obtido nessa venda simulada é significativo, pois a alíquota interestadual é bastante inferior à alíquota interna.

Esta solução já estava indicada pela evolução legislativa do imposto. Com efeito, ultimamente proliferaram as hipóteses de substituição tributária. Nesta substituição, o industrial, importador ou atacadista, ao realizar a operação de circulação de mercadoria, deve pagar o imposto referentes a duas etapas. A sua e a futura, a ser realizada pelo varejista, por ocasião da venda final ao consumidor.

É óbvio que o controle da arrecadação, realizado em estabelecimentos concentradores de grande número de vendas - industrial, importador e atacadista -, é muito mais fácil do

que aquele a ser feito em milhares de varejistas, destinatários das vendas efetuadas por tais estabelecimentos.

2.5.2 Antecedentes à PEC 41/03 - o modelo “Travessia”

Este modelo é comentado neste subitem, pois seu núcleo central é semelhante ao da PEC 41/03, apresentada quatro anos depois do Travessia. Foi desenvolvido por BARATTO e CÓRDOVA (1999) e pretendia constituir-se em uma alternativa para discussão, em substituição aos então rejeitados modelos Barquinho e Fundão.

Segundo os autores, o Travessia mantinha a competência legislativa nos estados e nisto residia uma das diferenças em relação ao Barquinho, que admitia como inerente ao modelo a limitação da autonomia de legislar dos entes subnacionais em favor de uma legislação nacional. O Travessia adota modelo automático de atribuição do produto da arrecadação ao estado de destino, com tributação e cobrança no estado de origem, aproximando-se de um Barquinho estadual, prescindindo de fundo, coeficientes de participação ou câmara de compensação. Comparativamente ao modelo Fundão, os autores justificaram que “... os Estados ainda não dispunham de maturidade, cooperação, confiança, cultura e informações, que permitisse o salto de qualidade nas relações federativas que o modelo Fundão requeria”.

A seguir, estão elencadas algumas características do Mecanismo Automático que deveria ter o Travessia para cobrar o ICM/IVA no estado de origem e atribuir o produto da arrecadação ao estado de destino:

- os débitos por saídas para outros estados seriam recolhidos pelo contribuinte remetente no estado de origem, em campos específicos de uma Guia Nacional de Recolhimento, para cada estado de destino;
- o agente financeiro (banco) depositaria automaticamente a respectiva arrecadação em conta específica do estado de destino, a exemplo do ICMS recolhido no estado de origem por contribuintes sujeitos ao regime de substituição tributária, em favor de outros estados;
- no estado de destino, o contribuinte adquirente creditar-se-ia integralmente do imposto que havia sido cobrado no estado de origem, o que não significaria ônus algum ao estado de destino, uma vez que o contribuinte do

estado de origem recolheu o valor correspondente, em uma espécie de “substituto” da operação interestadual.

Os autores alertam que não se trata de cobrança, no estado de origem, da margem de agregação das etapas posteriores de circulação, mas apenas o valor da operação interestadual propriamente dita, razão pela qual o modelo difere do regime de substituição tributária.

As vantagens apontadas pelos autores em 1999 residiam em:

- atende em grande medida ao objetivo de simplificação porque também pressupõe harmonização, uniformidade legislativa em todo o território nacional e demais requisitos inerentes ao IVA, evitando que o contribuinte tenha que dominar diferentes legislações;

- permite manter a competência tributária do imposto com os estados;

- permite adotar o princípio de destino na atribuição de receita, com mecanismo automático, bem como é flexível quanto à parcela da receita pertencente ao estado de origem, se for considerado o caso;

- assemelha-se, do ponto de vista da automaticidade, ao modelo de “alíquota zero” na operação interestadual, sem os inconvenientes do aumento da sonegação e de distorções na formação de preços, desvantagens inexistentes no “Travessia”, porque para o contribuinte a alíquota interna e a interestadual são iguais;

- maior estímulo ao esforço próprio de arrecadação, se comparado ao “Fundão”;

- no “Travessia”, a solidariedade entre os estados, que é inerente ao modelo “Fundão”, assume contornos mais exeqüíveis..

Os próprios autores apontaram também as desvantagens:

- a fiscalização e o ajuizamento do imposto assumem caráter nacional; a arrecadação auferida por cada Estado, por entrada de outros Estados, está atrelada e, portanto, requer fiscalização de contribuintes localizados em todo o território nacional; em decorrência, haverá custos para que cada Estado disponibilize meios para fiscalizar e ajuizar as operações decorrentes de entradas de outros Estados, no Estado de localização do contribuinte remetente; portanto, exige adoção de mecanismo que permita ao Estado de destino ajuizar dívida ativa de contribuinte localizado no Estado de origem; alternativamente, tanto a fiscalização quanto a cobrança judicial devem ser atribuídas ao Estado de origem, com perda maior da autonomia para o Estado de destino;
- não permite uma simplificação maior para os contribuintes porque requer uma Guia Nacional de Recolhimento mais complexa que a atual; também porque, tal qual o ‘barquinho’, aumenta a ocorrência de créditos acumulados [...];
- o Estado de destino fica na dependência de que o recolhimento seja praticado pelos contribuintes localizados em outros Estados; lembre-se que é um universo de contribuintes muito maior e mais pulverizado do que os que são sujeitos ao regime de substituição tributária; portanto, exige adoção de mecanismos legais que obriguem o contribuinte a recolher o tributo de todas os Estados, impedindo que opte por recolher o imposto devido a alguns e fique inadimplente para com outros.

As alternativas então apontadas para minimizar as “turbulências” para “atravessar” a fronteira com o Travessia foram:

Quanto à fiscalização, o IVA com o mecanismo proposto pela COTEPE no modelo ‘fundão’ também assume caráter nacional. O ICMS atual também requer que o Estado de destino fiscalize em outros Estados os contribuintes sujeitos ao regime de substituição tributária, bem como que cruze informações para não suportar créditos indevidos e para assegurar o recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e a interestadual. Vale dizer, o problema já existe no ICMS e não é eliminado nem pelo ‘barquinho’ nem pelo ‘fundão’.

Quanto ao ajuizamento o problema já existe no ICMS, em menor proporção, relativamente aos contribuintes substitutos tributários localizados em outros Estados e a dificuldade é análoga no ‘fundão’. A solução é a norma atribuir ao Estado de origem a fiscalização e o ajuizamento da parcela do imposto das operações interestaduais pertencente a outros Estados. Deste modo os custos são minimizados para todos, sem prejuízo de fiscalização conjunta ou supletiva por parte do Estado destinatário.

Disto decorre que se considera legítimo que o Estado de origem tenha participação na arrecadação dos débitos relativos à saída para outros Estados, seja para que possa disponibilizar meios fiscais e jurídicos para maximizar a respectiva arrecadação, seja para que tais atribuições não tenham que ser praticadas apenas por “solidariedade”. Vale dizer, participando em parcela da receita, a origem terá motivação para tais tarefas, de modo assemelhado à sistemática atual do ICMS.

2.5.3 O modelo da PEC 41/03

A redação da PEC estabelece que o imposto será **cobrado** no estado de origem, mas com uma leitura mais atenta e sistemática se percebe que o imposto **incide** tanto no estado de origem quanto no de destino, ou seja, o estado de destino (sujeito ativo) cobra a sua parcela de imposto do contribuinte (sujeito passivo) localizado no estado de origem. Assim, o imposto será **cobrado** por dois sujeitos ativos: o SA da obrigação tributária correspondente à alíquota da operação interestadual (propriamente dita) é o do estado de origem; já o estado de destino é o SA da obrigação tributária correspondente à diferença entre o imposto que incidiria caso a operação fosse interna e o imposto resultante da aplicação da alíquota da operação interestadual, e que estamos chamando de “ICMS da diferença”. Esta concepção é mais precisa do que a do modelo Travessia, pois neste último a existência de dois sujeitos ativos não foi claramente explicitada.

A expressão **cobrado** ensejaria interpretar (à primeira vista) que o estado responsável pela arrecadação do “ICMS da diferença” seria o de origem, ou seja, que o contribuinte recolheria para o estado de sua localização. Entretanto, aludido imposto não transita pelos cofres do tesouro do estado de origem. O imposto é instituído pelo estado de destino (de localização do contribuinte comprador/ adquirente), embora seja

cobrado no estado de origem (de localização do contribuinte vendedor / remetente). O sujeito passivo, portanto, é o contribuinte remetente, o qual tem duas obrigações tributárias: uma para com o estado de origem e outra para com o estado de destino. Há assim, dois momentos de ocorrência do fato gerador: um que se define na saída da mercadoria do estado de origem e outro que se perfaz com a entrega física no estado de destino.

É relevante o aspecto que trata dos créditos do imposto incidente nas operações anteriores e que não podem ser compensados nos débitos do “ICMS da diferença”, ou seja, só podem ser abatidos dos débitos da operação própria interestadual (o contribuinte credita-se do previsto em lei e compensa apenas nos débitos próprios).

Há uma base de cálculo para a obrigação tributária devida ao estado de origem, à qual serão aplicadas as alíquotas interestaduais e uma parte de imposto devida ao estado de destino, resultante da diferença entre o imposto calculado como se a operação fosse interna (operação presumida) e o imposto da operação interestadual (operação real). Desta ótica, a operação interna presumida e a operação interestadual real dão suporte para o cálculo do “ICMS da diferença”, o qual não tem base de cálculo e alíquota própria.

Note-se que os pressupostos básicos do modelo da PEC 41/03 se assemelham aos do modelo Travessia. Todavia, por tratar-se de proposta formalizada em EC, a PEC 41/03 teve contornos bem mais precisos, de modo que é possível, ainda que com a dificuldade inerente a quase todos os tributos, identificar os elementos indispensáveis que integram a hipótese de incidência e a consequência tributária. Os autores resumem a obrigação tributária:

- 1 Sujeito Passivo = contribuinte localizado no estado de origem;
- 2 Sujeito Ativo A = estado de origem em relação à obrigação tributária correspondente à aplicação da alíquota interestadual;
- 3 Sujeito Ativo B = estado de destino em relação à obrigação tributária correspondente à diferença entre o imposto que incidiria caso a operação fosse interna e o imposto resultante da aplicação da alíquota vigente na operação interestadual;
- 4 Obrigação Tributária (Base de Cálculo, Alíquotas e Imposto). Uma base de cálculo para a obrigação tributária devida ao estado de origem, à qual serão aplicadas as

alíquotas interestaduais; uma diferença de imposto devida ao Estado de destino, resultante da diferença entre o imposto calculado como se a operação fosse interna e o imposto da operação interestadual.

ARZUA e BARATTO (2003, p.363) apontam o risco da continuidade do ICMS integrar a sua própria base de cálculo, ou seja, de incidir sobre ele mesmo: “... a sistemática pode induzir a interpretações equivocadas e provocar elevação de preços e distorções nos preços relativos da economia. Deste modo, além do deslocamento de parcela da carga tributária para a etapa antecedente, com natural e relativo comprometimento do capital de giro do remetente, teme-se que a desinformação afete os preços. Isto pode ocorrer apesar de o adquirente, na UF de destino, poder se creditar de todo o imposto incidente na operação anterior ...”. De fato, formar preços com os tributos vigentes no Brasil, além de ser uma tarefa complexa, nem ao menos tem a vantagem de tornar transparente para a sociedade o imposto contido nos bens e serviços. Isto não acontece apenas com o ICMS, mas neste imposto este aspecto é mais problemático.

Vantagens e Desvantagens da PEC 41/03:

MCLURE (1998a, p.12), em trabalho sobre várias alternativas para a tributação do IVA, avalia o que denomina de “tributação através do vendedor pela alíquota da província de destino (com atribuição da receita àquela província)”:

Também atinge um resultado conceitualmente correto, novamente sem controles de fronteira. Além disso, evita a necessidade de tratar diferentemente as vendas a comerciantes inscritos e as vendas a consumidores domésticos e comerciantes não inscritos. A desvantagem principal dessa abordagem é sua enorme complexidade. Seria necessário: a) que toda fatura contivesse o imposto calculado usando a alíquota da província de destino e b) que cada vendedor registrasse a atribuição do tributo para cada província para onde realizou vendas.

Isto parece não merecer séria consideração [grifo nosso].

No que diz respeito à alíquota do estado de destino, a complexidade não seria tão grande quanto à apontada por Mclure, pois ela seria igual à alíquota do estado de origem (lembre-se que haveria uniformidade de alíquotas a nível nacional). Ocorre que

MCLURE (1998a, p.15) defende que governos subnacionais devem ter pelo menos alguma autonomia para fixar alíquotas.

ARZUA e BARATTO também consideram o mecanismo proposto para a operação interestadual muito complexo. “Na forma ideada, os Estados perdem autonomia sem que a reforma alcance o desejável objetivo da simplificação, um preço muito alto a ser pago pela uniformidade legislativa, que sequer pode ser assegurada pela PEC, à medida que apenas o tempo dirá se a uniformidade se efetivará na prática, ou seja, se haverá cumprimento do regulamento único nacional para o ICMS.” E continuam:

Imagine-se a hipótese de que o Senado venha a estabelecer alíquotas interestaduais iguais às atuais, de sorte que a repartição do produto da arrecadação, pertencente à UF de origem e à UF de destino, corresponda às proporções atualmente vigentes. Neste caso, continuará havendo estímulo para a atração de empreendimentos, 'munição' para a guerra-fiscal, à vista de que parcela significativa do produto da arrecadação pertencerá à UF produtora, de origem. É exequível pressupor que a PEC obterá êxito para restringir a guerra-fiscal? E se não restringir, hipótese em que haverá descumprimento do regulamento único, o que sobrar de positivo da reforma? (ARZUA & BARATTO, 2003, p. 363).

Esta avaliação, que parecia um “balde de água fria” na PEC, veio a confirmar-se na prática. Ainda que não estivesse escrito, a equipe técnica do Ministério da Fazenda explicitou que seria desejável uma alíquota de referência (alíquota da operação interestadual propriamente dita) de 4%, de modo que uma proporção de receita superior à atual pertenceria ao estado de destino (princípio de destino parcial no que se refere à atribuição de receita). Pois bem, a alíquota de referência de 4% não obteve consenso entre os estados, e depois das várias versões da PEC na Câmara e no Senado, ficou estabelecida a mesma proporcionalidade que vigora no ICMS atual, pelo menos por um período de transição. Com isso, os elementos que municiam a guerra fiscal continuam presentes. Resta confiar nas sanções a serem estabelecidas na LC e nas outras normas para regulamentar o imposto.

Os autores explicitam uma desvantagem relevante do modelo da PEC 41/03, presente também no Barquinho, no Travessia e no modelo de Alíquota Zero.

[...] considera-se mais apropriado que a própria PEC preveja a proporção da parcela pertencente à UF de origem e à de destino. Exemplo: para uma alíquota interna de 18%, 22,22% poderia corresponder à proporção de receita pertencente à UF de origem, o que resultaria em uma alíquota interestadual de 4% para a operação própria, de modo que a diferença, 77,78%, corresponderia à proporção pertencente à UF de destino. Este exemplo não é meramente casual e tem implícitos alguns pressupostos, que infelizmente, não resistem ao modelo proposto, pois **resultaria em aumento significativo das hipóteses de créditos acumulados na UF de origem** [grifo nosso] (ARZUA & BARATTO, 2003, p.364).

Uma dose de complexidade para o contribuinte remetente poderia ser justificável na hipótese de que o modelo da PEC 41/03 reduzisse significativamente a sonegação nas operações interestaduais. Todavia, os autores constatam uma inversão quanto ao estímulo à sonegação, que no ICMS atual ocorre para simular operação interestadual e no modelo proposto ocorreria para simular operação interna.

Em rigor, a PEC 41-03, na sua versão originária, induz à adoção de alíquotas interestaduais elevadas, caso contrário haverá aumento nas ocorrências de créditos acumulados na UF de origem. Assim, embora a PEC aparente ser flexível, conforme exemplo de alíquota de 4% citada por nós anteriormente e que poderia vir a ser adotada, será necessário que grande parcela de receita pertença à UF de origem, para que os débitos da operação interestadual própria dêem conta de absorver os créditos relativos às operações anteriores. Caso o contribuinte acumule crédito, será estimulado a simular operações internas, de modo a que o débito do imposto próprio resulte maior e facilite a absorção dos créditos. Portanto, na sistemática atual de tributação das operações interestaduais há estímulo para simular operação interestadual, enquanto que o modelo proposto estimula a simulação de operação interna (ARZUA & BARATTO, 2003, p. 364).

Quanto à administração tributária, os autores abordam o fato de que também haveria dificuldades para a fiscalização.

Conhecedor do caráter competitivo e pouco cooperativo do federalismo fiscal brasileiro, o Governo Federal propõe um modelo que atribui ao contribuinte a repartição de receita entre a origem e o destino. Paradoxalmente tal proposição requer enorme cooperação entre os Estados para a missão de controle e fiscalização; ao revés, cada uma das vinte e sete (27) Unidades terá que fiscalizar o país inteiro, tarefa inexecutável, na medida em que nem mesmo as atuais operações sujeitas ao regime de substituição tributária têm sido adequadamente fiscalizadas, em especial quando o contribuinte está localizado em outra UF. Referida dificuldade estender-se-ia para todas as operações interestaduais porquanto o modelo proposto é uma espécie de substituição tributária para todas as operações interestaduais. Seria razoável pressupor que as UF's não conseguem cooperar entre si para operacionalizar um mecanismo de repartição de receita, mas que cooperariam para executar as tarefas de fiscalização? Caso a cooperação não ocorra, haverá aumento significativo dos custos da administração tributária, hipótese em que além da PEC não simplificar o imposto para o contribuinte, também não alcançaria este objetivo do ponto de vista da administração do imposto (ARZUA & BARATTO, 2003, p.365).

As dificuldades para a execução judicial do imposto também foram apontadas. Isto porque o sujeito ativo, o estado de destino, é que teria de promover a execução do imposto que a norma elegeu como local de cobrança o estado de origem. O contribuinte localizado no estado de origem ficaria sujeito, no limite, a execuções judiciais em todos os vinte e sete estados e acabaria sendo estimulado a cometer infração, pois visualizaria a morosidade ou mesmo a impossibilidade de execução adequada por parte do Estado de destino.

2.5.4 O modelo da PEC 285/04

2.5.4.1 Aspectos Gerais

O processo da reforma tributária, em sua nova fase de discussão, encontra-se consubstanciado no texto da PEC nº 285, de 2004 (PEC 285/04), com o texto aprovado no Senado Federal e que tramita no Congresso Nacional desde 2003, momento em que o Poder executivo encaminhou a PEC nº 41/03.

Apesar de haver concordância quanto a sua necessidade, a discussão não avança. O tema é debatido, porém, os conflitos de interesses aparecem, dificultando o consenso. A proposta, mais uma vez, frustra as expectativas: ignora as premissas acordadas com os governadores, não reforma o sistema e é voltada apenas para o ICMS.

Ainda tramitam na Câmara vários pontos da reforma sobre os quais não houve acordo que viabilizasse sua votação. Após diversos “fatiamentos”, a Comissão Especial analisa atualmente duas PECs: a 285/04 e a 293/04. Desde o início da tramitação da reforma, em 2003, as propostas, originais e desmembradas, foram analisadas pela mesma comissão especial e mesmo relator, o deputado Virgílio Guimarães.

A PEC 293/04 determina que no primeiro ano de vigência das novas regras dispostas na PEC 285/04 o Senado Federal proporá a revisão do Sistema Tributário Nacional, especialmente quanto à simplificação da cobrança de tributos e à criação de um novo sistema de partilha federativa dos tributos. Essa mesma PEC estabelece limites e mecanismos de aferição da carga tributária nacional, considerando a receita tributária de estados e municípios, o produto interno bruto e a dívida pública.

A EC 285/04 altera a estrutura atual do ICMS, numa tentativa de acabar ou minimizar os efeitos da chamada “guerra fiscal” entre os estados, concentrando esforços nas operações interestaduais e envolvendo questões sobre a repartição das receitas entre estados de origem e destinos das mercadorias, bens e serviços.

A PEC propõe o estabelecimento de apenas cinco alíquotas uniformes em todo território nacional, por mercadoria, bem ou serviço. Resolução do Senado Federal definirá as alíquotas aplicáveis, que não poderão ser superiores a 25%. A mesma resolução definirá também as chamadas alíquotas de referência destinadas ao cálculo da parcela do imposto que caberá ao estado de origem. A menor das cinco alíquotas será aplicada aos gêneros de primeira necessidade, à energia elétrica de baixo consumo, às

maquinas e implementos agrícolas, aos insumos agropecuários e aos medicamentos de uso humano.

Remete à LC a regulamentação única do novo modelo do imposto. As novas regras só entrarão em vigor após a edição da LC disciplinadora. Essa mesma LC também disporá sobre o período de transição do imposto, prevendo os prazos para a vigência dos incentivos e benefícios fiscais já concedidos, que deverá ser de no máximo 11 anos, e a criação de fundo de compensação para evitar perda de arrecadação com a aplicação do novo modelo.

A LC disciplinadora do imposto deverá, ainda, prever sanções, inclusive retenção dos recursos oriundos das transferências constitucionais, aplicáveis aos estados e ao Distrito Federal e seus agentes, por descumprimento da legislação do imposto, especialmente quanto às disposições relacionadas com as operações interestaduais.

Consideramos que a redação da PEC 285/04 encontra-se muito retalhada, não havendo uma harmonia de texto, o que provavelmente decorre de uma falta de objetivo claro a respeito do que se quer fazer desta reforma, bem como de sua dificuldade em conciliar interesses e objetivos conflitantes. É divulgada como a reforma que visa a dar uniformidade ao ICMS, mas as constantes mutações de texto a tem distanciando disto: sua redação é menos harmonizada do que a versão original da 41/03. Ao direcionar a reforma tributária exclusivamente para o ICMS, perde-se a oportunidade de discutir problemas gerais de tributação e partilha. Na mini-reforma que está em tramitação no Congresso Nacional, o ICMS assume a responsabilidade de responder pelos problemas de partilha de rendas na federação, também no que diz respeito ao desenvolvimento regional, e ao desenvolvimento econômico e social.

2.5.4.2 Cobrança na origem da parcela do imposto pertencente ao estado de destino

No que concerne à partilha do imposto nas operações interestaduais com base na PEC 285/04, tem-se semelhanças com o modelo Travessia, antes comentado, bem como com o modelo desenhado na PEC 41/03. Referido modelo, do tipo “substituição tributária”, foi estudado por BARATTO (2005), devendo-se destacar:

- a existência de duas obrigações tributárias, aproximando-se da sistemática da substituição tributária, pois é o contribuinte que operacionaliza a repartição da receita do imposto entre origem e destino;

- o sujeito ativo na relação é o estado de destino, que executa a tributação e a cobrança da parcela que lhe pertence no estado de origem, portanto, é o sujeito ativo atuando fora de sua jurisdição;

- a formação do preço deve ser a mesma tanto na operação interna quanto na interestadual, isso para não quebrar a cadeia do ICMS/IVA.

Como é operacionalizada esta modalidade de sujeição ativa? Na operação interestadual existe uma única incidência com duas pessoas jurídicas de direito público titulares de parcela da receita do imposto decorrente desta operação. Esta afirmativa decorre do próprio texto da PEC – “a parcela devida ao Estado de localização do destinatário...” –, portanto, neste caso a sujeição ativa não se dá com a ocorrência de novo fato gerador, mas na parcela da receita do imposto. O estado de destino utiliza a forma determinada na LC e exercita a sua sujeição ativa além de seu território (extraterritorialidade de atuação), como titular de direito na partilha da receita, sem a intervenção do estado de origem. Nesse caso, pode-se dizer que existe uma espécie de imunidade em relação à parcela do estado destinatário, pois, segundo estabelecido na PEC, esta não pode sofrer qualquer restrição na sua destinação.

O referido modelo de sujeição ativa extraterritorial tem as seguintes características:

- o imposto será calculado pela aplicação da alíquota da mercadoria, bem ou serviço sobre a respectiva base de cálculo;

- a parcela devida ao estado de origem será obtida pela aplicação da respectiva alíquota de referência sobre a base de cálculo que, para efeito de apuração dessa parcela, não compreenderá o montante do imposto sobre produtos industrializados quando a operação ou prestação configure fato gerador dos dois impostos;

- a parcela devida ao estado de localização do destinatário, inclusive nas aquisições feitas por consumidor final na venda ou faturamento direto, será a diferença entre os montantes obtidos na forma do texto anterior;

- o imposto caberá integralmente ao estado de origem, quando for aplicada a menor alíquota e essa for igual ou inferior à alíquota de referência aplicável;

- no caso de prestação de serviço de transporte, a parcela do imposto devida ao estado de localização do destinatário será devida ao estado onde se encerrar o serviço contratado, ainda que o destinatário esteja estabelecido em estado diverso.

2.5.4.3 Outras modalidades previstas para a coordenação interjurisdicional

É relevante destacar que a PEC 285/04 também prevê a possibilidade de adoção de outras alternativas/modelos para viabilizar a tributação e a cobrança do imposto, bem como a alocação do produto da arrecadação ao estado de destino. O modelo de coordenação jurisdicional constante na PEC 41/03 era impositivo, no sentido de que só admitia como local para a realização da cobrança o estado de origem. A redação da 285/04 abandonou a forma rígida do “será” por “deverá” e desse modo possibilita outras alternativas, além do modelo “substituição tributária”, para viabilizar a repartição da receita do imposto, tais como fundo, sistema de compensação, cobrança na entrada do território do destinatário. Neste contexto, a proposta remete à LC que dispõe “sobre substituição tributária, inclusive, se for o caso, as hipóteses de transferência de responsabilidade pelo pagamento da parcela do imposto” do estado destinatário.

As demais alternativas previstas são:

1 Pagamento do imposto à vista da operação ou prestação:

Relativamente às operações e prestações interestaduais, o pagamento da parcela do imposto devido ao estado de localização do destinatário poderá ser exigida à vista da operação ou prestação, na entrada do estado destinatário ou em outro momento definido em LC, hipótese em que poderá ser condicionado, entre outras, à habilitação do responsável pelo sujeito ativo, impondo penalidades ao responsável que deixar de pagar o imposto devido ou de prestar as informações exigidas pelo sujeito ativo. Fazemos notar que este procedimento tende a aumentar a complexidade para os contribuintes.

2 Sistema de compensação do imposto/ Fundo Centralizador/Câmara de Compensação:

O novo órgão colegiado poderá instituir sistema nacional de compensação do imposto, com vistas a que os estados realizem os repasses necessários à atribuição da parcela do imposto devida ao estado de localização do destinatário.

Salvo nas hipóteses previstas na regulamentação do imposto, é vedada a utilização de crédito para compensar o imposto devido ao estado de localização do destinatário da mercadoria, bem ou serviço, no caso da operação interestadual, exceto na hipótese de ser estabelecido o sistema de compensação de arrecadação entre os estados (Fundo), hipótese em que caberá exceção desde que fique assegurada a atribuição da integralidade da parcela do imposto ao estado de localização do destinatário.

Para efeito de aplicação do “sistema nacional de compensação do imposto”, poderá ser estabelecido que o imposto devido pelo sujeito passivo ao estado de localização do destinatário passe a ser devido pelo sujeito passivo ao estado de sua localização ou a fundo centralizador do sistema nacional de compensação do imposto.

Outro aspecto que deve ser ressaltado é a previsão para que a LC defina a forma como o imposto devido ao estado de localização do destinatário será atribuído ao respectivo estado ou ao Distrito Federal, podendo condicionar o seu efetivo pagamento o aproveitamento do crédito fiscal a ele concernente, para compensação com o montante devido nas operações e prestações seguintes. Trata-se de regra garantidora de vazão do fluxo de crédito decorrente das exportações, atualmente represado pelos estados, ocasionando ônus aos exportadores.

2.5.4.4 Administração Tributária

A mesma LC do ICMS deverá “prever a obrigatoriedade da prestação, por meio eletrônico, das informações relativas à realização de cada operação e prestação, no momento de sua realização, a sistema integrado de informações, disponível às administrações tributárias”.

Então, qualquer que seja a sistemática adotada para a partilha de receitas, os estados deverão ter à sua disposição um instrumento de controle do fluxo das transações interestaduais informadas pelos próprios contribuintes no momento de sua realização. Isto porque o sistema de compartilhamento de receitas exige a participação dos estados e do Distrito Federal, tendo em vista o interesse comum no controle e arrecadação do imposto.

Neste cenário, aparece a questão da falta de confiança, principalmente de estados economicamente menores, em deixar que parcela expressiva de sua receita seja administrada por todos ou mesmo pelo contribuinte, o que levará fatalmente ao aparecimento de sistemas de controles individuais paralelos, aumentando a complexidade e os custos para os fiscos e os contribuintes.

Nota-se, portanto, que o sistema idealizado exige incremento nos níveis de cooperação entre os sujeitos ativos na relação, que deverão ser solidários na criação e manutenção de controles, objetivando o cumprimento das obrigações tributárias atribuídas aos contribuintes. A utilização de controles comuns, somada à aproximação das relações entre os sujeitos públicos, tende a induzir a cooperação e solidariedade nas atividades desenvolvidas por todos. O compartilhamento da receita do imposto decorrente das operações interestaduais e, principalmente, a possibilidade de cobrança desta receita no estado de origem, impõem a existência de controles eficientes no acompanhamento do fluxo das transações realizadas, sendo importante instrumento para a operacionalização de qualquer modelo de partilha. Neste modelo, indutor de uma cooperação, todos devem participar do super sistema de informações para seja possível controlar a receita decorrente do fluxo interestadual de comércio. Neste sentido, pode-se sugerir uma questão para reflexão futura: já que é um modelo que requer tanta confiança e cooperação entre os estados, não seria o caso de adotar um modelo menos complexo para o contribuinte?

2.6 Incidência de dois IVAs, um do governo central e outro do governo subnacional, harmonizados e incidentes sobre a mesma base, com modelos do tipo: Barquinho, CVAT, DVAT (GST/QST) e VIVAT

Gedalva Baratto - SEFA/PR

2.6.1 Introdução

Este tópico objetiva analisar a pertinência, as implicações, vantagens e desvantagens da aplicação, no Brasil, de mais do que um imposto do tipo IVA: um de competência do governo central e outro de competência dos governos estaduais, coordenados e, preferencialmente, **harmonizados e incidentes sobre a mesma base**.

Pode-se dar mais que uma denominação a este tipo de arranjo:

- família de IVAs ou duplo IVA integrado (dois impostos separados, incidentes ou não sobre a mesma base, com administração tributária integrada);
- partilha de competência em IVA ou IVA compartilhado (apenas um IVA ou dois IVAs integrados, incidentes sobre a mesma base, explorada por duas esferas de governo).

De uma forma ou de outra, essas terminologias são empregadas para contrapor os modelos tributários de **competências concorrentes** em IVA, em que também mais de uma esfera de governo tributa determinada base de incidência, todavia de modo independente, sem que haja esforços de harmonização, coordenação ou cooperação entre os detentores da competência tributária, como acontece no caso brasileiro com IPI, ICMS, COFINS, PIS/PASEP, que são tributos do tipo IVA, pois são não-cumulativos, ainda que com métodos de apuração diferentes.

Na competência concorrente o grau de autonomia de cada esfera varia de acordo com a liberdade para legislar, definir bases de cálculos, alíquotas e administração tributária. Se não há coordenação vertical e horizontal surgem problemas, inconsistências, duplicidade de esforços, sobreposição de tributos e complexidade administrativa para o fisco e os contribuintes. Esses problemas devem ser evitados com “... imposição, quer por um nível superior de governo ou pelas próprias unidades subnacionais, de regras gerais de política fiscal e de administração financeira que assegurem a necessária harmonização dos procedimentos administrativos e legislativos referentes aos tributos cobrados por distintas esferas de governo” (ARAÚJO, 1999, p.27).

Na **partilha de competência**, mais do que uma esfera de governo exploram uma mesma base, a legislação é uniforme em nível nacional, inclusive as alíquotas em alguns modelos. A autonomia restringe-se à administração tributária (p.e., fiscalização e arrecadação). Como não poderia deixar de ser, menos autonomia para legislar para poder obter mais harmonização horizontal e vertical do que aquela que pode ser obtida com o modelo de competência concorrente. Em geral, pressupõe-se que o tributo seja legislado conjuntamente.

A partilha de competência reconhece que mais de uma esfera de governo precisa explorar a disputada base-consumo, mas que é preciso empreender esforços em

harmonização tributária para criar menos entraves à economia, menos complexidade para o contribuinte, menores custos de administração tributária para os fiscos.

Neste tópico, analisam-se modelos alternativos de partilha de competência que têm em comum uma mesma “espinha dorsal”. São eles: Barquinho (modelo de IVA Compartilhado); CVAT (*Compensating Value Added Tax*; também um modelo de IVA Compartilhado); GST/QST (*Goods and Services Tax* e *Quebec Sales Tax*), que é a experiência prática canadense de IVA Dual (DVAT); e VIVAT (*Viable Integrated VAT*), o IVA Dual sugerido para a UE.

Além de explicitar as variáveis relevantes e a sistemática de cada modelo, a análise contempla uma avaliação crítica, submetendo os modelos a critérios de avaliação que especificam as condições que o modelo de IVA deve atender para que seja adequado, segundo a literatura recente.

2.6.1.1. Alguns princípios, objetivos ou requisitos em IVA

Harmonização *versus* Autonomia:

Foi visto no item 1 que quanto mais harmonizado, melhor funciona o IVA, por isso, a harmonização é um atributo de eficiência econômica; se a variável chave no critério de análise for eficiência micro, então devem ser privilegiados os atributos de harmonização. Todavia, não faz sentido adotar IVA subnacional com ausência total de autonomia; a literatura internacional considera que é relevante pelo menos que os governos subnacionais detenham relativa flexibilidade para definir suas alíquotas;

A harmonização simplifica o IVA, mas conflita com autonomia; posto que é impossível atender a ambos os critérios de forma plena, há que se conciliar, identificar em cada modelo quanto se está disposto a perder em um princípio para ganhar em outro. A harmonização, enfim, é mais difícil de ser obtida em contextos federativos, mormente quando as diferenças regionais são acentuadas ou há dificuldade para obter cooperação entre as partes.

Regra de Ouro - Manter a Cadeia do IVA:

Uma variável relevante, uma regra de ouro em IVA, é a seguinte: que não haja quebra na cadeia “normal” de débitos-créditos; o imposto deve funcionar normalmente, para que o efeito “repercussão” do IVA opere e possa gerar os incentivos corretos, por exemplo, o de minimizar a ocorrência de fraudes. É exatamente a sistemática de débitos-créditos que protege o IVA, por isso, adota-se este tipo de técnica tributária e esforços devem ser feitos para não perder esta virtude. Quando a cadeia débito-crédito é rompida, no estágio seguinte à incidência (por ocasião da venda subsequente), começa tudo outra vez, como se fosse o primeiro estágio e como se demonstra na tabela a seguir.

**DEMONSTRAÇÃO MATEMÁTICA E CONTÁBIL DA QUEBRA DA
CADEIA DO IVA COM ADOÇÃO DE ALÍQUOTA ZERO NAS OPERAÇÕES
INTERESTADUAIS**

VARIÁVEIS E PRESSUPOSTOS	ESTÁGIOS ECONÔMICOS				TOTAL DO IMPOSTO		
	Extração	Fabricação	Atacado	Varejo	Estado Origem	Estado Destino	Total Geral
transações entre contribuintes	compras do est.; vendas p/ o est.	compras do est.; vendas p/o est.	compras do est.; vendas p/outro est.	compras de outro est.; vendas p/ consumo final			
composição do preço (exemplo)	insumos + VA + ICMS = soja grão	soja grão + insumos + VA + ICMS = óleo bruto	óleo bruto + insumos + VA + ICMS = óleo refinado	óleo refinado + insumos + VA + ICMS = óleo refinado			
Preço Venda s/ Imposto	50	110	143	200			
Alíquota:							
Interna = Interestadual	20%	20%	20%	20%			
Interestadual < Interna	20%	20%	0%	20%			

1) ICMS do Est. de Origem e do Est. de Destino com Alíquota Interna e Interestadual Iguais:

Preço Compra c/ Imposto	-	60	132	171,6			
Créditos	0	10	22	28,6			
Débitos	50 x 20% = 10	110 x 20% = 22	143 x 20% = 28,6	200 x 20% = 40			
Saldo	10 - 0 = 10	22 - 10 = 12	28,6 - 22 = 6,6	40 - 28,6 = 11,4	10 + 12 +	11,4	28,6 +
Preço Venda c/ Imposto	50 + 10 = 60	110 + 22 = 132	143 + 28,6 = 171,6	200 + 40 = 240	6,6 = 28,6		11,4 = 40

2) ICMS do Est. de Origem e do Est. de Destino com Alíquota Interestadual Inferior à Interna:

Preço Compra c/ Imposto	-	60	132	143,0			
Créditos	0	10	22	0			
Débitos	50 x 20% = 10	110 x 20% = 22	143 x 0% = 0	200 x 20% = 40			
Saldo	10 - 0 = 10	22 - 10 = 12	0 - 22 = (22)	40 - 0 = 40	10 + 12 +	40	0 + 40 =
Preço Venda c/ Imposto	50 + 10 = 60	110 + 22 = 132	143 + 0 = 143	200 + 40 = 240	(22) = 0		40

FONTE: elaboração própria

Nas transações internacionais, em geral regidas pelo princípio de destino (alíquota zero, imunidade, isenção, não-incidência), ocorre quebra da cadeia, com as

consequências decorrentes. Considere-se, entretanto, que embora represente embaraço ao livre trânsito das mercadorias, a presença de ajuste fiscal de fronteira protege o imposto contra as fraudes. Ao contrário, em mercados integrados, em contextos políticos em que se deseje eliminar embaraços ao livre trânsito de mercadorias, com ausência de ajuste fiscal de fronteira, como é o caso das operações interestaduais em contextos federativos, não se recomenda quebrar a cadeia do IVA.

Coordenação Jurisdicional Interestadual:

Um foco importante dos conflitos reside nas transações interjurisdicionais, no caso brasileiro as operações interestaduais. A prática e a doutrina recomendam a adoção do princípio de destino no que diz respeito à alocação do produto da arrecadação, como fator relevante, para que a receita flua o mais próximo possível para os cofres da jurisdição em que o cidadão demanda serviços públicos (princípio da subsidiariedade), também para evitar a competição fiscal entre as jurisdições e para que o princípio jurisdicional interestadual seja compatível com o adotado para as transações internacionais de IVA, entre outras razões.

Eis que surge outro tipo de conflito, pois IVA funciona bem com princípio de origem no que se refere à tributação e cobrança, pois então o IVA subnacional opera como um IVA nacional, sem quebra na cadeia do imposto, permite simplificar os procedimentos para o contribuinte, não induz os agentes econômicos a praticar fraudes, facilitando a administração tributária.

Em resumo, a boa técnica recomenda: princípio de origem para tributar e cobrar; princípio de destino para alocar o produto da arrecadação (integralmente ou na maior proporção). A recomendação para tributar e cobrar difere daquela que é dada para alocar a receita, assim, uma das tarefas reside em dissociar estes dois componentes integrantes do princípio de origem e de destino: tributar/cobrar e alocar. Isto permite visualizar alternativas, análises combinatórias diferentes das tradicionalmente apontadas para a hipótese de incidência tributária, com o propósito de conciliar os antagônicos objetivos de harmonização e autonomia, permitindo o surgimento de outras alternativas além de, por exemplo: para não quebrar a cadeia, o IVA tem que ser do governo central; para adotar o princípio de destino quanto à alocação de receita tem que ser aplicada alíquota zero (com diferimento) nas operações interestaduais.

O aprofundamento das alternativas em IVA, em termos de harmonização tributária, tratamento jurídico, autonomia, etc., tiveram lugar com os esforços havidos na UE para integrar o mercado comum, principalmente depois de 1993, quando foram abolidas as fronteiras, entre elas as fiscais (alfândegas). Isso não significa que tais esforços no Brasil estivessem ausentes, haja vista que desde o início do então ICM o país teve que se confrontar com o dilema autonomia *versus* harmonização, por ter sido o primeiro e por um longo tempo o único país do mundo a atribuir a competência de imposto tipo IVA à esfera subnacional de governo. Por exemplo, quando ainda só se visualizava IVA central, contexto em que inexistia o problema da coordenação jurisdicional interna, no Brasil, no início da década de 70, técnicos do CONFAZ tiveram a criativa (e péssima) idéia de mitigar os princípios de origem e de destino quanto à alocação da receita, com mecanismo automático operado pelo contribuinte, mediante adoção de alíquota interestadual inferior à aplicada nas operações intra-estaduais.

Com a abolição das fronteiras na UE, em 1993, houve necessidade de intensificar os debates, pois, conforme abordado no item 1, o regime “transitório” de princípio de destino com adoção de alíquota zero/diferimento não é adequado em contexto de ausência de controles alfandegários.

Em contrapartida, apesar dos esforços, a UE nunca conseguiu migrar para o princípio de origem para tributar e cobrar e de destino para atribuir a receita (seja mediante mecanismo de *sharing*, seja com mecanismos de *clearing*), pois essas são alternativas que exigem muita harmonização, com conseqüências severas à autonomia, o que é mais grave no caso da comunidade, por se tratar de países soberanos e não de unidades federadas de um mesmo país, pois a UE ainda está longe de ser uma federação, em que pese as características semelhantes em vários aspectos.

Não foram aceitas as propostas de câmaras de compensação (*clearing*) e de fundo (*sharing* com o uso de estatísticas macroeconômicas de consumo), formuladas pela Comissão da UE em diferentes oportunidades. Deste modo, o regime “transitório” com princípio de destino está cada vez mais para “definitivo”. A evolução tecnológica tem permitido aperfeiçoar sistematicamente os controles, dificultando, por um lado, abandonar os esforços em administração tributária e migrar para modelo alternativo, e por outro lado, levando à obtenção de resultados que indicam ser satisfatórios em termos de controle das fraudes.

2.6.1.2. Proposições de adoção de dois IVAS Integrados ou IVAS Compartilhados para resolver os problemas e conflitos em IVA

Enquanto na década de 90 a UE manteve o sistema de alíquota zero/ diferimento nas transações inter-membros e foi se aproximando o ano de 1996, data que havia sido estipulada para que adotasse um regime “definitivo” de IVA, houve uma profusão de estudos por parte de técnicos e especialistas de várias partes do mundo. Desses estudos, surgiram propostas para aperfeiçoar e operacionalizar as sistemáticas de câmaras de compensação, proposições de IVAs compartilhados (que comportar alguns modelos com a mesma espinha dorsal), os quais são objeto de análise neste tópico.

Foi também na década de 90, paralelamente aos esforços de aperfeiçoamento em IVAs, em decorrência da intensificação do processo de globalização, que a dita “base-consumo”, a tributação de bens e serviços, tornou-se cada vez mais explorada, em consequência da dificuldade dos países em tributar com cargas elevadas e com a progressividade recomendável às bases de tributação sobre a renda e sobre o patrimônio. Além de ser necessário intensificar a tributação dos bens e serviços, é necessário fazê-lo evitando as distorções econômicas que a tributação provoca, para não afetar a competitividade e a inserção no mundo globalizado. É necessário, ainda, elevar a carga tributária sobre os bens e serviços, evitando a tributação cumulativa e a complexidade tributária. Enfim, é preciso tributar de forma não-cumulativa, simples e neutra.

Neste contexto, surgem as proposições (não na mesma data) para que a tributação dos bens e serviços, plurifásica, não-cumulativa, de imposto do tipo IVA, com método do crédito do imposto, seja aplicada por mais do que uma esfera de governo, com dois IVAs, com compartilhamento da mesma base (IVA central e IVA subnacional), do modo mais harmonizado possível e a depender do grau de autonomia a ser preservado em cada contexto específico, para que a necessária e até excessiva exploração da base-consumo seja feita do modo mais neutro e simples possível para os contribuintes, para que os esforços conjuntos em administração tributária e cooperação intergovernamental permitam atingir objetivos de aumentar a produtividade fiscal e reduzir as fraudes fiscais.

A percepção de que “IVA bom é IVA central” passa a ser relativizada; IVA subnacional deixa de ser uma aberração; especialistas internacionais renomados passam a admitir tanto a possibilidade quanto a necessidade de IVA subnacional, mas recomendam que este seja combinado com um IVA central. Permite que mais do que um nível de governo explore a suculenta “base-consumo” com imposto tipo IVA, todavia recomendam que deve haver esforços para harmonizar referidas bases, simplificar o sistema tributário, reduzir fraudes e obter neutralidade, virtude que é alcançada com esforços de harmonização e coordenação vertical, horizontal e interjurisdicional.

Neste contexto de adoção de IVAs compartilhados, família de IVAs, surgem as proposições de: IVA Compartilhado (Barquinho); IVA Compensável (*Compensating Value Added Tax - CVAT*); IVA Dual (Dual VAT - DVAT), VIVAT (*Viable Integrated VAT*). Este tópico pressupõe que o leitor já conheça estes modelos, que já foram descritos no item 1. Pressupõe-se, também, o domínio dos conceitos de princípio de origem, destino ou misto, tanto no que diz respeito à tributação e cobrança, quanto em relação à alocação do produto da arrecadação. De todo modo, informa-se que, mesmo com o risco de duplicidade, não se pode evitar a descrição de alguns dos atributos destes modelos neste tópico, para que melhor possamos contextualizar a análise e atingir o objetivo de verificar a pertinência de aplicação no Brasil.

Essa família de IVAs, em suas modalidades específicas, mas com o mesmo núcleo central, contêm variáveis e atributos diversos, cada qual com implicações diferentes, a depender da realidade para a qual se pretenda ou proponha a aplicação prática. O objetivo deste tópico é verificar se tais modelos são ou não adequados ao caso brasileiro. Para tanto, é necessário conhecer cada um deles, e à medida que o fazemos os submetemos a critérios de análise, relativamente às variáveis relevantes que os integram.

2.6.2. Aplicação e pertinência do modelo barquinho ao caso brasileiro

2.6.2.1. Origem e contexto

O modelo “Barquinho” foi idealizado por VARSANO (1995), que sempre teve atuação marcante nos processos de discussão de reformas do STN. Para o autor, o ideal

seria cobrar o imposto no estado de origem e atribuir a receita ao estado de destino. Assim, ele aperfeiçoou e criou mecanismos alternativos para a adoção do princípio de destino com o intuito de alocar receita, em diversas ocasiões.

É útil identificar algumas circunstâncias presentes na economia brasileira quando do surgimento do Barquinho, para que se possa proceder a uma análise contextualizada:

- a intensificação no processo de “globalização” dificultava gradativamente a competitividade dos países que aplicavam impostos cumulativos sobre bens e serviços, bem como demonstrava a dificuldade de uma tributação mais intensiva de impostos progressivos como o Imposto de Renda;

- havia preocupação com os tributos cumulativos da União (já havia sido proposta a Contribuição Sobre o Valor Agregado, por ocasião da revisão constitucional de 1993) e já havia sido deflagrada uma concorrência explícita pela tributação da “base-consumo”, na forma de imposto tipo IVA;

- a estabilidade da moeda dava condições macroeconômicas para melhorar a inserção competitiva do Brasil no mercado internacional, mas era necessário aperfeiçoar o ICMS na direção de um imposto mais neutro e semelhante aos IVAs aplicados na maioria dos países;

- o autor conhecia as restrições para a adoção de modelos até então engendrados, a exemplo de: cobrança na origem com fundos de compensação para alocar receita ao destino; cobrança no destino mediante adoção de alíquota zero no estado de origem etc;

- havia uma pressão para a adoção de imposto tipo IVA na competência exclusiva da União; assim, uma proposta para “compartilhar” a competência, implicava menor restrição à autonomia dos estados do que uma solução do tipo centralizada.

O modelo, que foi chamado pelo autor de IVA Compartilhado, veio a ser conhecido como Barquinho, em analogia à incidência do imposto da União e um meio de transporte que levaria o imposto para o estado de destino. Esse modelo foi considerado por especialistas internacionais a melhor proposta que surgiu para operacionalizar o princípio de destino no que diz respeito à alocação de receita, em virtude de sua característica de automaticidade, ou seja, porque prescinde de fundos, “câmara de compensação” ou qualquer outro instrumento para atribuir o produto da arrecadação ao estado de destino, sem incorrer nas desvantagens do modelo de “alíquota zero” com “pagamento diferido”. Tais virtudes serão analisadas neste tópico, podendo

ou não ser confirmadas.

2.6.2.2. Critério de avaliação: autonomia para estabelecer alíquotas nas operações internas

Segundo o autor e na versão do Barquinho da PEC 175/95 de 1999, o imposto, compartilhado pela União e pelos estados, com participação dos municípios na arrecadação, substitui ICMS, IPI e ISS. Possui também legislação única nacional e competência tributária da União para reduzir a complexidade e assegurar a uniformidade. Prevê uma cesta de alíquotas (princípio da seletividade), nacionalmente uniformes, tanto no IVA central como no IVA subnacional, por mercadoria ou serviço, incidentes sobre a mesma base, em número de cinco: especial, reduzida, padrão, ampliada e seletiva. Nas alíquotas do IVA subnacional é admitida uma variação de até 20% (banda), desde que aplicado sobre todas as cinco alíquotas. Além disso, ele visa a adequar os níveis de receita dos estados, de modo a equilibrar os objetivos da simplicidade e qualidade na tributação, de um lado, e preservar flexibilidade orçamentária, de outro.

Para ARAUJO “... é estabelecido um conjunto de alíquotas - uma básica (padrão) e outras que variam em torno desse patamar conforme a essencialidade das mercadorias. Sobre tal conjunto é determinado pares de alíquotas, uma federal e outra estadual, onde a primeira deve ser sempre inferior à última ...” (ARAUJO, 1999, p.149)

Na versão da proposta de 1999 eram propostos pares de alíquotas seletivas, uma federal e outra estadual, sendo a federal limitada a uma fração da estadual, exceto na parcela mais produtiva da base (fumo, bebidas, energia elétrica, combustíveis e veículos), que seria explorada conjuntamente por união e estados.

2.6.2.3. Mecanismo operacional para a coordenação jurisdicional interestadual

Nas operações interestaduais, tanto a parcela estadual quanto a parcela federal do imposto são tributadas e cobradas no estado de origem da operação (VARSAÑO, 1995). O mecanismo é flexível quanto à proporção de receita pertencente ao estado de origem e de destino, pois permite que se desvincule o local de cobrança do imposto da destinação que é dada ao produto da arrecadação, de modo que é possível obter, ao

mesmo tempo, princípio de origem para tributar e cobrar e princípio de destino (total ou parcial, conforme desejado) para alocar receita.

Nas operações dentro do estado, o estado de origem e a união aplicam normalmente suas respectivas alíquotas, por exemplo, 20% (estado) e 10% (união), totalizando 30%. Nas operações interestaduais a alíquota do estado de origem é reduzida e a da União é automaticamente acrescida dos pontos percentuais em que a estadual foi reduzida. Assim, na hipótese de que a opção seja por princípio de destino integral para alocar receita, tem-se que em uma operação de venda para outro estado o estado de origem aplica uma alíquota de 0% e a união aplica uma alíquota de 30% (20% + 10%). Assim, para o contribuinte, somadas as alíquotas da União e do estado, a pressão fiscal é sempre a mesma, quer seja a operação interna (20% + 10%), quer seja interestadual (0% + 30%). Na operação interestadual o contribuinte remetente debita a mais no imposto da União o que debitou a menos no imposto do estado de origem; o contribuinte adquirente não se credita contra o estado de destino, pois não houve débito correspondente no estado de origem, em contrapartida apropria um crédito maior que lança contra o imposto da União.

Observe-se que no caso de operação interestadual a uniformidade nacional de alíquota não prevalece, mas a soma da alíquota estadual e federal continua uniforme, o que significa uma grande virtude para evitar distorções na formação dos preços e fraudes fiscais, segundo o autor (voltaremos a este ponto). O mecanismo descrito é utilizado no caso das operações entre contribuintes do imposto. Quanto às operações de venda de contribuinte para não-contribuinte, será feito esclarecimento posterior.

Valendo-se do efeito recuperação, presente em imposto do tipo IVA, o Barquinho engendra um mecanismo operacional para ajustar o imposto na operação interestadual, de forma automática, operada pelo contribuinte, e que pretende resolver o problema de coordenação jurisdicional interestadual em um contexto de ausência de fronteiras alfandegárias.

Lembre-se que quando o imposto utiliza o método de crédito fiscal, como o ICMS e o IPI, cada crédito cancela o débito anterior, de modo que só o débito do imposto incidente na última operação é que espelha a carga tributária líquida efetiva para os cofres públicos. Então, para operacionalizar a atribuição de receita ao estado de destino, o imposto estadual não pode atravessar a fronteira entre os estados; o imposto da União, contudo, pode atravessar, pois para este último inexistente fronteira

interestadual, tal qual ocorre com o IPI, um imposto uniforme em nível nacional.

Os detalhes para operacionalizar o princípio do destino para alocar receita, nas operações interestaduais entre contribuintes, através do Barquinho, seriam conforme descrito a seguir, com pequenas adaptações em relação ao explicitado por VARSANO (1995, p.3):

- na venda de uma mercadoria para outro estado, a alíquota do estado de origem é zerada e são assegurados ao contribuinte os créditos das operações anteriores que, em decorrência do modelo, trata-se de crédito cobrado pelo próprio estado na operação anterior;

- nesta mesma operação de venda para outro estado, a alíquota da União é automaticamente acrescida da alíquota estadual e a união assegura os créditos do imposto anterior a ela pago;

- na compra de uma mercadoria de outro estado (para revenda ou insumo a integrar outro produto), o contribuinte: não tem nenhum crédito a apropriar em relação ao imposto do estado de destino, pois nada foi cobrado no estado de origem; tem um crédito de imposto a apropriar em relação ao imposto da União (o qual foi cobrado integralmente no estado de origem); e tem um débito a destacar tanto em relação ao estado de destino quanto em relação à União.

Tal qual ocorre em relação às saídas para o exterior, os créditos decorrentes de operações anteriores são mantidos e têm origem em imposto que já foi pago ao próprio estado, de modo que o estado não suporta créditos advindos de outros estados. Não há perda de receita, pois o estado apenas está mantendo o princípio da não-cumulatividade. Do ponto de vista do estado de destino, se a operação subsequente de saída é isenta ou imune, não há ganho de receita mas também não há perda, pois inexistente a hipótese de ter que devolver (manter créditos) imposto que incidiu em outros estados, como ocorre no ICMS.

Para ARAUJO, “esse é o sentido do termo Barquinho: o estado exportador (uma ‘margem do rio’) não deve se apropriar do IVA estadual recolhido nesta transação (o ‘passageiro’), ou seja, o imposto não deve cruzar os limites de sua jurisdição (o ‘rio’) e, para tanto, é transportado através do IVA federal (o Barquinho) sem chegar ao estado importador (a outra ‘margem do rio’)”. (ARAUJO, 1999, p.150)

REGRA MATRIZ DO IVA COM O O BARQUINHO EM UMA OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE SAÍDA

Critério Espacial e Temporal da Hipótese de Incidência	Momento da Ocorrência do FG (quando)	saída (física ou jurídica) para outra UF	
	Local da Ocorrência do FG (onde)	estado de origem	
Critério Pessoal da Conseqüência Tributária	Sujeito Ativo (quem)	União	em relação à obrigação tributária correspondente à aplicação da alíquota interestadual
	Sujeito Passivo (quem)	UF de origem	
Critério Quantitativo da Conseqüência Tributária	Base de Cálculo	contribuinte localizado na UF de origem	mesma BC para a obrigação tributária devida à União e à UF
		União	
	Alíquota	União	alíquota interna da UF de origem é acrescida à da união
		UF de Origem	
Imposto	União	zero	
	UF de Origem	Base de Cálculo x alíquota	
			zero

FONTE: elaboração própria.

A visualização da hipótese de incidência tributária sintetiza o modelo e facilita a compreensão da demonstração contábil posterior.

2.6.2.4. Demonstração matemática e contábil (critérios de avaliação pertinentes a verificar: preservação da cadeia do IVA; simetria de custos para contribuinte entre operação interna e interestadual; requisito ou não *clearing*)

Pressupostos:

- imposto tipo IVA-consumo, com créditos para bens destinados ao ativo imobilizado e uso e consumo próprio do contribuinte;
- o exemplo é com princípio de destino integral para alocar receita, de modo que, em se tratando de operação interestadual, a alíquota do estado remetente é zerada e acrescida à da União;
- as alíquotas estadual e federal são, respectivamente, de 20% e 10%;
- foram considerados 4 estágios na cadeia de produção e comercialização;
- o imposto não integra sua própria base de cálculo (incidência "por fora"), não apenas para facilitar a visualização dos cálculos mas também porque a PEC assim o previa;
- para facilitar a visualização, os valores já incluem o imposto da União e o dos estados; em conseqüência, o cálculo dos respectivos impostos é mero destaque;

- no estágio 1 adota-se o pressuposto de que não houve crédito anterior de imposto, por exemplo, em decorrência de isenção nas compras de insumos agrícolas;
- as operações são praticadas entre contribuintes, exceto a venda do estágio 4, que é destinada a consumidor final; as operações dos estágios 1, 2 e 3 são intra-estado de origem; as operações do estágio 3 para 4 são praticadas entre dois estados diferentes e aí opera o Barquinho.

DEMONSTRAÇÃO MATEMÁTICA E CONTÁBIL DO IVA COMPARTILHADO COM O MODELO BARQUINHO

ESTÁGIOS		ESTÁGIOS ECONÔMICOS				TOTAL DOS ESTÁGIOS
		ESTÁGIO 1	ESTÁGIO 2	ESTÁGIO 3	ESTÁGIO 4	
Descrição dos Estágios		Extração	Fabricação	Atacado	Varejo	
Transações entre	estado de	compras do	compras do	compras do	compras de outro	
	origem e de	estado; vendas	estado; vendas	estado; vendas	estado; vendas p/	
contribuintes	destino	para o estado	para o estado	para outro estado	consumo final	
Alíquotas (sobre	Estadual	-	20%	20%	0%	
	União	-	10%	10%	30%	
compras)	Total	-	30%	30%	30%	
Alíquotas (sobre vendas)	Estadual	20%	20%	0%	20%	
	União	10%	10%	30%	10%	
	Total	30%	30%	30%	30%	
Composição do preço		insumos + VA + IVA = soja grão	soja grão + insumos + VA + IVA = óleo bruto	óleo bruto + insumos + VA + IVA = óleo refinado	óleo refinado + insumos + VA + IVA = óleo refinado	matérias primas + insumos + VA + IVA
Valor das transações	Compras	0	50	110	143	
(inclui os dois IVA's)	Vendas	50	110	143	200	
IVA dos Estados	Créditos	0	10	22	0	0 + 10 + 22 + 0 = 32
	Débitos	50 x 20% = 10	110 x 20% = 22	143 x 0% = 0	200 x 20% = 40	10 + 22 + 0 + 40 = 72
	Saldo	10 - 0 = 10	22 - 10 = 12	0 - 22 = (22)	40 - 0 = 40	10 + 12 + (22) + 40 = 40; ou 72 - 32 = 40
IVA da União	Créditos	0	5	11	42,9	0 + 5 + 11 + 42,9 = 58,9
	Débitos	50 x 10% = 5	110 x 10% = 11	143 x 30% = 42,9	200 x 10% = 20	5 + 11 + 42,9 + 20 = 78,9
	Saldo	5 - 0 = 5	11 - 5 = 6	42,9 - 6 = 31,9	20 - 36,9 = (22,9)	5 + 6 + 31,9 + (22,9) = 20; ou 78,9 - 58,9 = 20
IVA Total p/ Contrib., se	Créditos	0 + 0 = 0	10 + 5 = 15	22 + 11 = 33	0 + 42,9 = 42,9	0 + 15 + 33 + 42,9 = 90,9; ou 32 + 58,9 = 90,9
créd. acumulados forem	Débitos	10 + 5 = 15	22 + 11 = 33	0 + 42,9 = 42,9	40 + 20 = 60	15 + 33 + 42,9 + 60 = 150,9; ou 72 + 78,9 = 150,9
devolvidos	Saldo	15 - 0 = 15	12 + 6 = 18	(22) + 31,9 = 9,9	40 - 22,9 = 17,1	15 + 18 + 9,9 + 17,1 = 60; ou 40 + 20 = 60
RESUMO:	saldo de					
IVA Total Est. Origem		10	12	-22	0	10 + 12 + (22) + 0 = 0
IVA Total Est. Destino	imposto em	0	0	0	40	0 + 0 + 0 + 40 = 40
IVA União		5	6	31,9	-22,9	5 + 6 + 31,9 + (22,9) = 20
IVA P/ Contribuinte	cada estágio	10 + 5 = 15	12 + 6 = 18	(22) + 31,9 = 9,9	40 - 22,9 = 17,1	15 + 18 + 9,9 + 17,1 = 60; ou 40 + 20 = 60

FONTE: elaboração própria

Avaliação dos resultados:

A tabela demonstra que é nas transações do estágio 3 para o estágio 4 que o Barquinho entra em ação, ou “navega”. Para o IVA estadual, como a alíquota aplicada na venda do estado de origem foi 0% (sendo a alíquota estadual de 20% acrescida à da União), o contribuinte acumulou crédito contra o estado de origem, embora tenha saldo

devedor de imposto a recolher em favor da União. O estado de origem tem que devolver todo o imposto cobrado nas operações anteriores para que a história comece de novo no IVA de competência do estado de destino. Se a proporção das vendas para dentro e para outros estados for constante e não houver imediata devolução dos créditos acumulados, o contribuinte do estado de origem pode ter problemas de fluxo de caixa. Por envolver riscos de fraude, no Brasil, a tendência é autorizar a transferência ou as compensações de créditos com morosidade, após verificação fiscal, e não há tradição de devolução em dinheiro. Em decorrência, o modelo pode induzir o contribuinte a simular operações internas para evitar acumular crédito contra o estado, comprometendo a virtude da proposta, que é a de reduzir a sonegação ao igualar o tamanho da carga tributária do IVA nas operações internas e interestaduais. Conforme se comenta várias vezes neste texto, esse é o “calcanhar de Aquiles” do modelo Barquinho.

Há que se reconhecer que o crédito acumulado (estágio 3) que o estado de origem tem que devolver corresponde a imposto cobrado por ele mesmo nos estágios anteriores e que, em vista do princípio de destino quanto à alocação de receita, é dinheiro que não pertence ao estado de origem, pois o consumo final ocorre em outro estado (estágio 4).

No estágio 4, o contribuinte ficou com crédito acumulado, desta feita em relação ao imposto da União, embora tenha saldo devedor de imposto a recolher em favor do estado de destino, ou seja, são as mesmas conseqüências verificadas no estágio 3, apenas invertidas as posições da União e do estado.

É importante ressaltar que o acúmulo de créditos descrito decorre de opção pelo princípio integral de destino para alocar receita, uma virtude do modelo. Na hipótese de que a opção fosse, por exemplo, pela manutenção da mesma proporcionalidade do ICMS atual, praticamente inexistiria hipótese de crédito acumulado.

No saldo líquido de imposto dos 4 estágios (coluna “total dos estágios”, na tabela) pode-se visualizar a incidência líquida final do imposto: o estado de destino fica com receita líquida equivalente à alíquota de 20% aplicada sobre a base de cálculo de 200 ($200 \times 20\% = 40$ de imposto = princípio de destino na atribuição de receita); a União fica com receita líquida equivalente à alíquota de 10% aplicada sobre a base de cálculo de 200 ($200 \times 10\% = 20$ de imposto); e o estado de origem fica sem nada, em consonância com o princípio de destino para alocar receita.

Os estágios anteriores ao estágio 4 tiveram apenas a função de “carregar”

adiante o imposto (efeito recuperação) inerente a IVAs e, justamente por isso, o estado de origem fica com a obrigação de restituir o imposto que incidiu nas etapas anteriores à venda para outro estado porque o IVA dos estados não pode atravessar a fronteira. Esta devolução não representa custo algum para o estado de origem, pois só está restituindo imposto que, por princípio, é do estado de destino. Sobre a União recai a obrigação de restituir ao contribuinte, localizado no estado de destino, o crédito acumulado contra ela em virtude de imposto que ela mesma cobrou no estado de origem, apenas com o propósito de transpor o imposto para o outro lado da fronteira, com o Barquinho.

Se considerarmos apenas o conjunto de operações interestaduais entre contribuintes realizadas em território nacional, o imposto líquido da União é igual a zero, porque todo débito por venda no estado de origem é neutralizado com igual crédito no estado de destino. A união não auferir receita com a operação interestadual, mas viabiliza a transposição do imposto estadual para o outro lado da fronteira, o estado de destino. Nenhum estado tampouco auferir receita na operação interestadual. A receita líquida de cada estado é proporcional ao tamanho do mercado consumidor. Disso decorre que nas operações interestaduais a receita não é de ninguém.

Operações de venda de contribuinte para não-contribuinte do imposto:

(critério de avaliação pertinente: evitar problemas de *cross border shopping*)

No que diz respeito às operações interestaduais destinadas a não-contribuintes, as quais não podem ser operacionalizadas com o Barquinho, mas em que também é desejável que o produto da arrecadação flua para os cofres do estado de destino, a União pode exigir a identificação das operações interestaduais destinadas a não-contribuintes e depositar o produto desta arrecadação específica em uma conta separada, para que então seja partilhada entre os estados, na proporção de seus respectivos consumos, os quais podem ser obtidos utilizando como parâmetro as arrecadações de cada estado, posto que elas espelham o consumo intra-estado.

2.6.2.5 Vantagens do Barquinho

Em resumo e segundo o autor (explicitaremos cada um destes atributos), o modelo tem as seguintes vantagens: imprimir simplificação à legislação do maior imposto sobre o consumo no Brasil, o ICMS; facilitar a harmonização; reduzir a

sonegação e as distorções nos preços relativos, porque implica a adoção de alíquota uniforme na operação interna e interestadual, de forma automática; reduzir a guerra fiscal; e prescindir de controles fiscais de fronteira. **Se o Barquinho detém realmente todas estas virtudes, estamos diante de um modelo que passa por quase todos os critérios de avaliação mais importantes para que um IVA seja considerado adequado.**

As possibilidades de evasão e a distorção das decisões relativas a onde comprar são menores do que as que decorreriam de adoção do princípio de destino implementado com “alíquota zero” nas exportações interestaduais ou pela sistemática atual do ICMS. Como o imposto da operação interestadual incide no estado de origem, embora seja integralmente cobrado pela União, prevalece sempre a alíquota do estado de origem, de modo que, do ponto de vista do contribuinte e das alíquotas, não se estimula mais a operação interestadual simulada, em decorrência da alíquota menor.

Embora requeira uniformidade legislativa e de procedimentos em todo o território nacional, com restrições para a autonomia estadual, ela é em parte preservada com a banda de alíquotas, de 20% para mais ou para menos, em relação à alíquota nacional uniforme para os estados. Isso impõe maior complexidade para o contribuinte, mas ele só precisa conhecer as alíquotas do próprio estado, já que ele não precisa aplicar a alíquota do estado de destino nas operações de saída para outros estados.

Em geral, as saídas tradicionais apontadas para instituir o princípio de destino, no que se refere à atribuição de receita ao país/estado de destino, são:

- a) desoneração da operação interestadual (alíquota zero, pagamento diferido, imunidade, isenção, não incidência);
- b) cobrança no estado de origem e alocação de receita ao estado de destino, mediante adoção de fundo ou câmara de compensação.

As duas alternativas comportam vários modelos, todos com vantagens, mas as desvantagens também são muitas. O Barquinho consegue mesclar esses dois modelos, pois ao mesmo tempo faz com que o imposto seja integralmente desonerado e integralmente tributado no estado de origem. Integralmente desonerado pelo imposto estadual para que possa ser apropriado pelo estado de destino; integralmente tributado pelo imposto da União para que possa atravessar a fronteira, o que não impede a apropriação de receita por parte do estado de destino, porque tributação de imposto federal na operação interestadual não é receita de ninguém, é mera manutenção da

cadeia normal de débitos e créditos inerentes ao princípio da não-cumulatividade.

Vantagens em relação ao modelo de “alíquota zero” com “pagamento diferido”:
(critério de avaliação pertinente: preservação da cadeia do IVA)

Para ARAUJO, “a existência de um IVA federal paralelo a um IVA estadual, cobrado sobre a mesma base e segundo normas e procedimentos idênticos, permite a instituição do princípio do destino, sem, contudo, incorrer em grande parte dos inconvenientes presentes nos esquemas de ‘diferimento do pagamento do imposto’ e da ‘câmara de compensação’” (ARAUJO, 1999, p.149). Para a autora, as vantagens do Barquinho em relação à sistemática de “alíquota zero” com “pagamento diferido”, este último conforme modelo transitório vigente da UE, são inegáveis. O Barquinho preserva a maioria das vantagens deste modelo, restringindo e mesmo extinguindo as desvantagens. Entretanto, nem todas as desvantagens são extintas, conforme se analisa nas “desvantagens”.

Para o estado de origem, por ocasião da saída para outros estados, há desoneração integral (alíquota zero), exatamente como nas saídas para o exterior, para assegurar o princípio de destino na alocação de receita. Em decorrência, o estado de destino não suporta nenhum crédito de imposto oriundo de outros estados. Já para o contribuinte, por ocasião da saída para outros estados, há tributação integral, pela União, tanto da alíquota do estado (como se a operação fosse interna) quanto da alíquota da união. Em decorrência, ao contribuinte adquirente, no estado de destino, é assegurado o crédito, na apuração do imposto para com a União. É preservada a não-cumulatividade, desestimulada a operação interestadual simulada, atualmente motivada com a alíquota interestadual inferior à interna, e é assegurada a atribuição de receita ao estado de destino, com cobrança no estado de origem.

No estado de destino, não ocorre o estímulo à sonegação por parte do contribuinte que compra de outros estados, como ocorre na sistemática de “diferimento do pagamento do imposto”, quando o contribuinte resiste a registrar a entrada (porque não há o crédito) para não ter que registrar a saída (sujeita a débito). No Barquinho, embora não haja incidência do imposto estadual no estado de origem, este é cobrado com o imposto da União, de modo que o contribuinte que compra de outros estados é estimulado a registrar a entrada para poder apropriar-se do crédito no imposto da União,

que incidiu no estado de origem.

Ainda em relação à sistemática de “alíquota zero” com “pagamento diferido”, ARAUJO destaca que o Barquinho não afeta o fluxo de caixa das firmas que operam no comércio interestadual. Para as remetentes, a incidência integral do imposto, tanto na operação interna quanto na interestadual, em proporções diferentes conforme o sujeito ativo seja a União ou o estado, resulta em igual débito de imposto para uma ou para outra operação. Para as adquirentes, como o imposto está contido no preço, quer seja a aquisição feita no próprio estado, quer seja feita em outros estados, impede que a escolha do fornecedor seja feita em função da distorção nos preços relativos que a sistemática atual do ICMS provoca. Todavia,

se os estados utilizam a ‘banda’ [para variar as alíquotas], os referidos méritos não se apresentam na íntegra, mas nem de longe são anulados como ocorreria caso fosse adotado o ‘diferimento do imposto’, pois o sentido da instituição de uma banda é justamente preservar a autonomia estadual e evitar grandes variações de alíquotas com relação à média nacional, o que significa que não há como as alíquotas internas serem muito distintas das interestaduais (ARAUJO, 1999, p.153).

Ou seja, a variação de alíquotas pode afetar, em parte, os preços relativos, embora bem menos do que a ausência de imposto inerente à venda com o modelo de “alíquota zero”.

Em relação ao regime transitório vigente na UE e ao IVA Dual, o Barquinho não requer que o contribuinte remetente tenha que prestar informações a respeito do contribuinte adquirente, como o número de registro cadastral, para provar que a operação foi realizada entre contribuintes do IVA.

Vantagens em relação à “câmara de compensação”:

(critério de avaliação pertinente: requisitos de *clearing*)

O Barquinho preserva as virtudes da cobrança na origem e se “livra” da necessidade de criar mecanismo para atribuir o produto da arrecadação ao estado de destino. Novamente, recorrendo a Araujo,

[...] as chances de que seja obtida uma alocação da receita próxima ao consumo de cada estado é muito maior sob o ‘barquinho’ do que sob a ‘câmara’, pois, como, para instituir o princípio do destino, não há necessidade de compensar débitos-crédito relativos ao IVA que não foi arrecadado pela jurisdição competente, também são poucas as chances de ocorrência de redistribuição de receita decorrentes de inadequados esforços de fiscalização e comportamentos desonestos por parte de administrações tributárias que, tradicionalmente, não têm um histórico de colaboração (ARAUJO 1999, p.155).

Vantagens em relação ao “DVAT” e ao “CVAT”:

MCLURE (1999) desenvolveu o CVAT (algo como IVA Compensatório), uma variação do modelo Barquinho. Tanto no Barquinho quanto no CVAT, nas vendas a não-contribuintes de outros estados, ao invés de sujeitas a alíquota-zero, é aplicada a alíquota vigente nas operações internas, reduzindo o risco de que consumidores finais e não-contribuintes do imposto simulem operações interestaduais para realizarem compras com alíquota-zero. Embora talvez não seja necessário no Canadá e na UE, onde existe uma administração de impostos de alta qualidade, o modelo poderia constituir-se em importante proteção de receitas em países onde a administração de impostos não está altamente desenvolvida, pois permite a adoção do princípio de destino sem quebrar a cadeia de créditos, que é a referência administrativa do IVA. Assim, a cobrança integral, pela União, das operações interestaduais destinadas a não-contribuintes, impede a fraude fiscal ao mesmo tempo em que permite uma alocação eficiente ao estado de destino.

Conforme apontam BIRD & GENDRON (1997) e BIRD (1999), o modelo de “alíquota zero” com “pagamento diferido”, tal como funciona na UE, até pode ser empregado em contextos federativos, sem grandes problemas, desde que haja também um IVA federal amplamente harmonizado com o IVA subnacional, como é o caso do arranjo GST/QST utilizado no Canadá, pois o cruzamento de informações referentes aos dois IVAs substitui o papel das fronteiras na fiscalização das transações tributadas por uma “alíquota zero”. Todavia, os autores reconhecem que países cujas administrações tributárias não são muito desenvolvidas deveriam adotar o modelo Barquinho, pois, nesse caso, a capacidade de controlar transações inteiramente desoneradas de tributação é muito menor.

O Barquinho e o CVAT são modelos da família do IVA Dual, mas diferem deste e do arranjo do governo canadense com a província de Quebec, o GST/QST (analisados adiante, pois a coordenação horizontal e vertical entre os tributos federal e estadual é alcançada de forma mais objetiva, simplesmente porque, na prática, não existem dois tributos, mas um único imposto, cuja competência é partilhada entre duas esferas de governo.

2.6.2.6 Desvantagens do Barquinho

Quanto à autonomia dos governos subnacionais:

Uma das desvantagens reside na redução da autonomia dos estados, principalmente legislativa. Além de ter que compartilhar a mesma base do IVA com a União, a legislação é inteiramente federal. É preservada relativa flexibilidade e

autonomia em relação às alíquotas, através da “banda” de 20%, variação admitida nas alíquotas internas e que deve ser aplicada para as cinco das alíquotas que compõem a cesta de mercadorias e serviços. Não se trata de manutenção da autonomia para explorar uma base de cálculo comum por meio de um imposto legislado de forma independente, mas de que os governos federal e estadual têm relativa autonomia para arrecadar e administrar a parcela correspondente às alíquotas que lhes são atribuídas. Para Araujo:

Por certo, entende-se que sua adoção implica que o conceito de autonomia seja revisto. Mas, diferente da ‘solução centralizada’, essa revisão não se traduz em forte sacrifício da mesma, o que facilita a negociação da reforma. A partilha de competência é tida como o melhor caminho para conciliar a necessidade de coordenação e sistematização dos instrumentos fiscais em termos nacionais e os limites colados pela estrutura federativa brasileira (ARAUJO, 1999, p.156).

Complexidade administrativa:

Para o contribuinte, a incidência de dois impostos sobre a mesma base soa desnecessária e complexa, circunstância muito agravada para o caso de contribuinte que acumula crédito com um dos sujeitos ativos ao mesmo tempo em que tem que recolher para o outro, em virtude do acúmulo de crédito inerente ao modelo (ver adiante). Ainda que uma certa complexidade do imposto não possa ser evitada, pois os contribuintes ficam sujeitos a dois IVAs, tributados, apurados e cobrados separadamente, o arranjo visa a preservar em parte a autonomia dos estados e conciliar autonomia e harmonização.

Aumento de ocorrência de créditos acumulados nas operações interestaduais:

(critério de avaliação pertinente: risco de quebra na preservação da cadeia do IVA)

Uma importante restrição do Barquinho reside no aumento de acúmulo estrutural de crédito nas operações interestaduais, não mais em decorrência da diferença entre as alíquotas (ICMS atual), mas em proporção tanto maior quanto mais se queira optar pelo princípio de destino para alocar receita (quando a alíquota estadual do imposto é integralmente eliminada e seu percentual somado à alíquota federal). Se não houver imediata e automática restituição em espécie, fenômeno de difícil assimilação no Brasil, este aspecto pode onerar a produção nacional, reduzir a competitividade. Esta desvantagem do Barquinho será analisada com mais detalhe em virtude de ela ter-se constituído na principal crítica dirigida ao modelo. Segundo o próprio autor:

A crítica tem procedência, mas é importante deixar claro, desde logo, que acumulação de créditos é uma deficiência inerente a qualquer imposto sobre o valor agregado. Ela já existe, em escala que preocupa, no ICMS e no IPI; o que pode ocorrer com a adoção do IVA proposto é seu agravamento. Mas, uma solução precisaria ser encontrada para o problema mesmo que não se pretendesse fazer uma reforma tributária. No caso do ICMS, a lei Complementar nº 87/96, garante o aproveitamento de créditos acumulados ao menos por parte de exportadores. Mas esta disposição da lei não tem sido cumprida pelos Estados. (VARSANO, 1999, p.1)

Após ressaltar os méritos do Barquinho, Araujo aborda o problema da devolução de créditos acumulados.

Esse problema não é introduzido pelo modelo no tocante às trocas internacionais, pois, desde que o princípio do destino foi plenamente implantado no comércio externo, ele já existe [no ICMS] e precisa ser enfrentado. (...) a dificuldade adicional introduzida pelo ICMS compartilhado diz respeito basicamente à necessidade de operar a devolução, tanto por parte da união quanto dos estados, no comércio interestadual. (ARAUJO, 1999, p.155).

Em relação ao sistema atual do ICMS, o acúmulo de créditos do Barquinho é maior se a proporção de receita pertencente ao estado de destino for superior à proporção atual resultante da aplicação de alíquotas diferenciadas. Estabelecimentos com saídas preponderantes para outros estados e entradas preponderantes do próprio estado acumularão créditos contra o estado. Isto já ocorre com o ICMS, pois as alíquotas interestaduais são inferiores às internas, mas o problema seria agravado com o Barquinho, pois a alíquota estadual incidente nas saídas para outros estados seria zerada na hipótese de opção pelo princípio de destino integral na atribuição de receita. Em contrapartida, empresas com preponderância de entradas de outros estados e saídas para o próprio estado acumularão créditos contra a União.

Em defesa do modelo VARSANO argumenta que, face às vantagens que apresenta, o acúmulo de créditos não deveria ser um problema insuperável a ponto de impedir a adoção do Barquinho. O autor ressalta que o modelo soluciona os casos de acúmulo de créditos do atual ICMS quando contribuintes que compram de outros estados com alíquota de 12% revendem para outros estados com alíquota de 7%. Ele ressalta, também, o fato de que o modelo resolve o problema de um estado cobrar o imposto e outro estado ter que conceder o crédito (VARSANO, 1999, p.1-3).

As soluções apontadas por VARSANO (1999, p.3 e 4) tanto para minimizar a intensidade de acúmulo de créditos como para estabelecer formas para maximizar o seu aproveitamento de fato reduzem o problema dos créditos acumulados em decorrência de operações interestaduais, todavia, os argumentos não foram suficientes para eliminar as resistências ao modelo, por ocasião da discussão da PEC 175/95. As principais medidas apontadas pelo autor para minimizar o problema foram:

- a) aumentar a alíquota do IVA da União e destinar parcela da arrecadação para a seguridade social, substituindo as contribuições cumulativas (exceto as incidentes sobre a folha de salários);
- b) adotar alíquotas baixas sobre insumos (bens intermediários) e bens de capital, produtos que tipicamente não são utilizados como bens de consumo final;
- c) mudar o conceito de contribuinte, de estabelecimento para o conjunto de estabelecimentos da mesma empresa, localizados em cada um dos respectivos estados, com vistas a apurar o imposto de forma centralizada;
- d) permitir a transferência de créditos acumulados para outro estabelecimento da mesma empresa, para empresa do mesmo grupo e mesmo para outras empresas localizadas no estado;
- e) permitir a utilização de créditos acumulados para pagar débitos fiscais vencidos.

Note-se que o próprio autor (VARSANO, 1995 e 1999) facilitou o trabalho dos críticos ao enumerar e apontar alternativas para a solução de cada uma das hipóteses de acúmulo de créditos, tanto inerente ao modelo Barquinho propriamente dito, como decorrente de IVAs de um modo geral ou mesmo advindo de “deformidades” no ICMS. Ao criticar os créditos acumulados, os adversários sempre citavam todos os casos e não apenas os provocados pelo Barquinho.

Aumentar a alíquota do IVA da União, de fato, minimiza o acúmulo de créditos contra o imposto dela, todavia aumentaria a resistência dos estados à aceitação do compartilhamento da base do imposto com a União, na ocasião das discussões da PEC 175/95. Por outro lado, não há como negar que a concorrência para a nobre base contributiva do IVA já foi há muito tempo deflagrada e as alterações do PIS e da COFINS são os exemplos mais recentes, de modo que a alíquota da União atualmente não poderia mesmo ser baixa. Não seria factível que a alíquota federal fosse inferior à estadual, na hipótese de que tal arranjo viesse a substituir ICMS, IPI, ISS, COFINS, PIS/PASEP, CIDE, o que contribuiria para minimizar créditos acumulados contra o IVA da União, por parte do contribuinte do estado de destino.

De todo modo, a alternativa “a” já fora assimilada pelo relator da PEC 175/95, deputado Mussa Demes. Na versão da PEC aprovada na Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara, o IVA compartilhado substituiria o ICMS, IPI, ISS, COFINS e PIS. Além disso, seriam extintos também a CPMF, a Parcela de Preços Específicos do Petróleo e o Salário Educação, de modo que o IVA da União teria que produzir receita suficiente para substituir todos os seus impostos e contribuições descritos (não são de competência da União apenas o ICMS e o ISS). Com isto, estima-se que a alíquota média do IVA da União, resultante da média das cinco alíquotas nacionais uniformes, teria que ser equivalente a mais da metade da alíquota média do IVA dos estados, o que

de fato contribuiria para minimizar o acúmulo de créditos nas operações interestaduais no IVA da União.

As soluções apontadas na alternativa “c” já vinham sendo adotadas pela maioria dos estados. A partir da LC 102/00, a prática tornou-se obrigatória. Quanto à alternativa “d”, os créditos acumulados por estabelecimentos de uma determinada empresa podem ser automaticamente transferidos para estabelecimento da mesma empresa com inscrição responsável pela “apuração centralizada” do ICMS.

A alternativa “b” também era e vem sendo empregada em parte desde o antigo ICM. Aos bens de capital, desde a década de 80 até os dias atuais é concedida redução na base de cálculo, de modo que as alíquotas interestaduais atuais do ICMS, de 12% e 7% não prevalecem. O mesmo ocorre com insumos agropecuários, produtos da cesta básica. De todo modo, o enquadramento de produtos tipicamente utilizados como insumos (bens intermediários) na menor das alíquotas integrante da “cesta” de cinco alíquotas da PEC 175/95 contribuiria para minimizar o acúmulo de créditos, posto que, no comércio interestadual, é elevada a proporção de transações com bens intermediários.

Para o aproveitamento de créditos remanescentes que seriam acumulados, também as soluções propostas pelo autor já vinham e vêm em sua maioria sendo utilizadas pelos estados que, se não o fazem, é por dificuldades financeiras e não por desconhecimento. Transferência de crédito acumulado para outro estabelecimento da mesma empresa ou empresa do mesmo grupo, para outros contribuintes localizados no próprio estado, bem como compensação com débitos fiscais vencidos (alternativa “e”) são modalidades que já eram e continuam sendo praticadas no ICMS.

VARSANO propõe também que sejam previstas penalidades para os administradores públicos que não cumpram as disposições legais relativas à devolução de créditos acumulados remanescentes, depois de esgotadas as modalidades descritas.

Cabe observar que no novo ambiente econômico em que as empresas brasileiras atuam - caracterizado por estabilidade de preços e intensa competição - contribuintes que, pelas circunstâncias de seus negócios, tendem a acumular créditos de imposto, terão dificuldade de sobreviver a menos que se estabeleça uma sistemática correta de cobrança de imposto (quem deve paga; credor recebe). Para que isto ocorra, é preciso, além de vigoroso combate à sonegação, que a administração cumpra as normas legais que determinem o aproveitamento e ressarcimento dos créditos acumulados. Tendo em vista a experiência brasileira com o IVA, inclusive o descumprimento de disposição a respeito da Lei Complementar nº 87/96, é conveniente que a Constituição preveja a responsabilização da autoridade tributária que agir em desacordo com as normas (VARSANO, 1999, p.5).

Na redação da PEC 175/95, de outubro de 1999, em seu art. 154, § 2º, inciso XIII, com relação ao imposto da União, o relator estabeleceu que “os saldos credores da parcela federal do imposto, existentes há mais de seis meses, poderão ser compensados

com débitos do contribuinte relativos ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e às contribuições sociais de que trata o art. 149, § 1º, na forma estabelecida em lei complementar”.

Quanto à necessidade de ressarcimento dos créditos acumulados, mesmo em espécie, depois de esgotadas as outras modalidades possíveis, há que se concordar com VARSANO que “sonegar ressarcimento de imposto tem impacto sobre a competitividade tão grave quanto a sonegação do imposto (1999, p.5)”. O autor chama a atenção de que se a Secretaria da Receita Federal consegue estabelecer com sucesso um sistema de devolução do imposto de renda a pessoas físicas, cujos rendimentos totais são de difícil verificação, não há porque imaginar que sistema semelhante não poderia ser criado por ela e pelos estados para lidar com crédito acumulado de contribuintes estabelecidos, os quais contabilizam, com normas ditadas pelos SA, suas saídas e entradas. “A solução simples, adotada em toda a parte, é proceder ao ressarcimento em dinheiro, a exemplo do que já fazemos, sem problemas, com o imposto de renda que é recolhido a mais na fonte. Mas, enquanto na Europa se devolve o IVA pago a mais até mesmo para pessoas físicas, as administrações tributárias brasileiras se negam a devolver aos contribuintes seus créditos líquidos (VARSANO, 1999, p.1)”. Informe-se que na versão de 1999 para a PEC 175/95 foi retirada do texto a restituição de créditos acumulados em dinheiro.

2.6.3 Barquinho e o processo de reforma tributária do ICMS em 1999

(critério de avaliação pertinente: dificuldades enfrentadas para aplicação ao caso brasileiro)

Em agosto de 1995, o Executivo federal encaminhou proposta de EC para reformar o STN, a qual recebeu o nº 175. Formulada no Ministério de Planejamento durante a gestão de José Serra, a PEC previa a substituição do IPI e do ICMS por um ICMS nacional, de competência tributária (com)partilhada entre União e estados, com coordenação interestadual do imposto estadual através do modelo Barquinho. A proposta não era abrangente porque o objetivo principal do governo consistia em desonerar integral e rapidamente o ICMS incidente nas exportações, tendo em vista que a política cambial adotada logo após o Plano Real deteriorou rapidamente os superávits na balança comercial. À proposta foram apensadas outras oito que tramitavam no Congresso Nacional, algumas desde o processo de Revisão Constitucional. A PEC não tramitou com a velocidade pretendida pelo governo, em razão da resistência dos estados

e do fato de que o próprio governo federal passou a priorizar outras reformas constitucionais, como a administrativa e a previdenciária. Com o advento das crises financeiras asiáticas, o governo federal promoveu esforços para aprovar parte do conteúdo da PEC 175/95, relativo ao ICMS, através de LC que, depois de aprovada, recebeu o nº 87/96, a chamada “Lei Kandir” para o ICMS.

O modelo Barquinho para a coordenação jurisdicional interestadual, contemplado na PEC 175/95 de forma embrionária, recebeu contornos mais precisos nas várias versões subseqüentes da PEC, até a versão de Emenda Aglutinativa de março de 2000.

A rediscussão da PEC 175/95 foi retomada de forma intensa durante o ano de 1999. O relator da PEC, deputado Mussa Demes, apresentou a quarta versão de redação em agosto, em minucioso Relatório ao qual foram apensadas 98 emendas subscritas em abril de 1999, prazo que ele havia estipulado para colher sugestões, depois que o Executivo federal apresentou a proposta Pedro Parente, em dezembro de 1998. Apesar de premido pelo tempo, o relator aguardou até agosto para apresentar seu novo relatório, pois a Receita Federal e os estados encontravam-se em negociações, na tentativa de obter consenso.

Dentre as propostas subscritas no Congresso Nacional em abril de 1999, encontrava-se a “Emenda Kandir”, do deputado Antonio Kandir, formulada por um grupo de técnicos do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) que, com a colaboração do Dr. Alcides Jorge Costa, redigiram a proposta em termos de EC. A PEC Kandir contemplava o mesmo modelo de coordenação interestadual da versão original da PEC 175/95, até porque a referida equipe técnica era a mesma.

O Executivo federal, por sua vez, continuava defendendo que o IVA deveria ser de competência da União, insistindo na proposta Pedro Parente, bem como, por intermédio do então Secretário Executivo da Receita Federal, Dr. Everardo Maciel, propondo alterações a ela, todavia sem recuar no ponto sensível para os estados, que residia na adoção de “solução centralizada”, imposto tipo IVA de competência da União.

Os estados, por sua vez, que até 1998 adotavam uma postura defensiva em relação à reforma, inclusive em virtude da experiência atropelada para a aprovação da LC 87/96, em 1999 promoveram intenso processo de discussão em seus fóruns próprios, o CONFAZ e a COTEPE/ICMS.

Em vista de inevitáveis interesses antagônicos entre o relator da reforma, a União e os estados, foi criada a chamada Comissão Tripartite, formada por membros da Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara, do Executivo federal e por secretários de fazenda dos estados. Várias versões de redação para a PEC 175/95, no que se referia à tributação do consumo, foram elaboradas pelos estados, pela Receita Federal e pelo relator Mussa Demes, em intenso e gradual processo de ajuste de

diferenças e busca de um possível consenso.

Premida pelo tempo e criticada pelo governo federal, a Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara aprovou a versão do relator de 27/10/99 para a PEC 175/95, que havia sido entregue oficialmente por ele para a Comissão. Discutido o relatório, apreciados os destaques e submetido à votação, foi aprovado com a redação que, a partir de então, deveria ir a plenário para votação. Todavia, o andamento da PEC 175/95 foi mais uma vez protelado, principalmente pelo afastamento do Executivo federal das negociações.

Em linhas gerais, a redação aprovada no relatório da Comissão Especial de Reforma Tributária da PEC 175/95 contemplava: extinção do IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS, em contrapartida à instituição do Novo ICMS e do ICA (impostos da União e dos estados); extinção da CPMF; instituição de Imposto municipal sobre Venda a Varejo e Prestação de Serviços; e instituição de nova Contribuição Social sobre a receita das entidades do sistema financeiro. A chamada “base-consumo”, portanto, teria quatro tributos: Novo ICMS, ICA, Imposto sobre Venda a Varejo e Prestação de Serviços e a nova Contribuição Social sobre a receita.

O Novo ICMS seria de competência legislativa, regulamentar e normativa federal e seria arrecadado e fiscalizado de modo compartilhado pela União e estados. Seria não-cumulativo, de base ampla, com incidência sobre a generalidade de bens materiais e imateriais. Oneraria as importações e não gravaria as exportações e sua base de cálculo não incluiria o próprio imposto (incidência “por fora”). As alíquotas federais e estaduais, uniformes nacionalmente por mercadoria ou serviço, incidiriam sobre a mesma base e seriam em número de cinco: especial, reduzida, padrão, ampliada e seletiva. As alíquotas federais seriam instituídas por lei e poderiam ser alteradas por decreto; as estaduais seriam fixadas pelo Senado Federal e poderiam ser majoradas em até 20% por lei estadual (banda de alíquotas).

Os dois IVAs e suas respectivas parcelas estadual e federal e incidentes sobre a mesma base não se compensariam entre si, ou seja, os créditos seriam independentes e compensados em cada um dos IVAs. No IVA federal estava prevista a compensação também no ICA e, em alguns casos de acúmulo remanescente de créditos, no ICMS federal e mesmo no IR e contribuição sobre a receita ou faturamento. Tanto na parcela federal como na estadual dos IVAs seria priorizado o ressarcimento do saldo credor do imposto, remanescente após as modalidades de aproveitamento descritas.

Na parcela estadual não poderiam ser concedidos benefícios fiscais e na federal os benefícios e a não-incidência, quando existentes, seriam uniformes em todo o território nacional. A própria Constituição já previa a não-incidência nas prestações de serviços de navegação aérea e de radiodifusão sonora e de transmissão de sons e imagens, de recepção livre e gratuita, um dos aspectos que gerou polêmica.

Na transição, de cinco anos, o Novo ICMS seria calculado por dentro, as alíquotas estaduais seriam parametrizadas a partir da alíquota padrão e a adoção do

princípio do destino seria gradual, à razão de 25% ao ano, do 3º ao 5º ano. Também na transição, seriam recepcionadas e mantidas as desonerações por prazo certo e determinado, concedidas no âmbito do ICMS vigente, e a zona franca de Manaus teria seu prazo prorrogado por 10 anos.

O ICA seria um imposto monofásico e único sobre combustíveis automotores, definidos em LC. Tal qual o Novo ICMS, a competência legislativa e normativa seria da União e a fiscalização e a arrecadação compartilhadas. As alíquotas, seletivas, também seriam uniformes nacionalmente por mercadorias, devendo a parcela estadual do imposto ser destinada ao estado de consumo, na forma da LC. As parcelas do imposto seriam compensáveis com o ICMS de responsabilidade do mesmo ente político, sendo vedada a concessão de benefícios sobre a parcela estadual. Estava prevista a imunidade dos hidrocarbonetos líquidos em relação a qualquer imposto ou contribuição, exceto quanto aos impostos sobre o comércio exterior e sobre as contribuições de intervenção ambiental e no domínio econômico.

No âmbito da tributação municipal da base-consumo, criava-se o Imposto sobre Venda a Varejo e Prestação de Serviços, monofásico, incidente sobre vendas a varejo de mercadorias e sobre serviços (previstos em LC) de alojamento, alimentação e prestados a não-contribuintes do ICMS/ICA. Gravaria as importações e não oneraria as exportações; teria alíquotas uniformes e não poderiam ser concedidos benefícios fiscais; LC definiria venda a varejo, prazos de pagamento e alíquotas máximas, previstas em 4% durante a transição.

Uma contribuição da União sobre a receita ou faturamento incidiria apenas nas instituições do sistema financeiro nacional, seria não cumulativa, gravaria as importações e não as exportações; financiaria a seguridade social, o ensino fundamental e o fundo de amparo do trabalhador, juntamente com 75% do ICMS/ICA federal e demais contribuições sociais.

Ocorre que os estados não concordavam em perder a competência legislativa sobre o ICMS, bem como discordavam do modelo Barquinho que integrava a redação aprovada pela Comissão Especial da PEC 175/95, com o argumento de que o modelo implicava aumento considerável de hipóteses de acúmulo de créditos para determinados contribuintes, em contrapartida ao acúmulo de débitos para outros, o que aumentava a complexidade do imposto neste particular. Ainda assim, os estados participaram intensamente dos trabalhos da Comissão Tripartite e havia uma tendência a aprovar a reforma, na versão de redação obtida nesta Comissão, como proposta alternativa de reforma tributária que seria apresentada em Plenário da Câmara dos Deputados na forma de Emenda Aglutinativa à versão aprovada pela Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara.

Uma dificuldade para a aprovação da PEC 175/95 era a resistência de alguns estados para restringir a guerra fiscal, bem como quanto ao tratamento que seria dado durante a transição da reforma para os benefícios e incentivos concedidos por prazo

certo e sob condição. Os secretários de fazenda de alguns estados (como os da Bahia, Ceará e Goiás) queriam explicitar no texto constitucional a garantia de uma sobrevida (inicialmente proposta em 7 anos) para os contratos firmados à revelia do CONFAZ. Posteriormente, sugeriu-se que os incentivos fossem garantidos com a criação de um fundo, em que todos os estados seriam depositários, socializando os custos da transição entre eles.

Todavia, mais uma vez, o Executivo federal afastou-se estrategicamente das negociações, até mesmo em função de sua contrariedade em relação ao término das contribuições cumulativas. A União já havia recomposto as perdas resultantes da descentralização de receitas promovida pela CF/88 com várias medidas, entre elas a criação de tributos cumulativos, de alto poder arrecadatório, incidentes em cascata e não sujeitos a partilha com estados e municípios, tais como a COFINS e CPMF, e o aumento da alíquota do PIS (criado antes da CF/88). Além disso, a prorrogação do Fundo Social de Emergência, então com o nome de Fundo de Estabilização Fiscal, atualmente denominado Desvinculação de Receitas da União, permitia e ainda permite flexibilizar o orçamento geral da União. Assim, para o governo federal, a reforma já estava feita, pela via do incremento na arrecadação, comprovada com o aumento da carga tributária.

Estes são, resumidamente, os contornos da redação da PEC 175/95 na versão aprovada na Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara e na versão de Emenda Aglutinativa.

Em 1999, nas discussões da PEC 195/95, uma das restrições para a adoção no Brasil de um “IVA amplo” na forma de IVA compartilhada residia na dificuldade em manter o mesmo nível de arrecadação para as três esferas de governo, com a extinção do IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS. A União desistiu da PEC 175/95 anunciando que retiraria em médio prazo as “cumulatividades” das contribuições sociais, o que foi feito para o PIS a partir de janeiro de 2003 e para a COFINS a partir de janeiro de 2004. Com isso, atualmente, somente tributos não-cumulativos já são 4 (IPI, ICMS, PIS e COFINS). Com a EC 33/01 foi criada a CIDE-combustíveis; com isso, a União conseguiu aprovar a parte da PEC 175/95 que dizia respeito ao ICA. A EC 33/01 permitiu que a União tributasse uma base contributiva que até então era de competência exclusiva dos estados (art. 155, § 3º) e assim foi deflagrado mais um episódio da “saga” na disputa pela tributação dos bens e serviços. Com tudo isso fica cada vez mais difícil instituir uma “IVA amplo”, ainda que sujeito à competência compartilhada, incidente sobre a mesma base, com ou sem o modelo Barquinho para a coordenação interestadual.

Em 1999, um grupo de trabalho (GT) no âmbito da COTEPE/ICMS calculou as alíquotas necessárias para um IVA amplo, com pressuposto de manutenção do mesmo nível de arrecadação obtido com os referidos impostos que deveriam ser extintos. Como era de se esperar, a alíquota média necessária resultou bastante elevada, confirmando a dificuldade para viabilizar a reforma. Não é oportuno explicitar aqui aspectos

metodológicos deste cálculo, em vista da quantidade de variáveis utilizadas. Referimos apenas que a base de dados para os cálculos teve origem nas informações prestadas pelos próprios contribuintes, pois na ocasião foi considerado que não era factível contar com uma redução da sonegação em curto prazo, inclusive em vista do tamanho de alíquota que teria que ser adotada para o IVA. O grupo de trabalho elaborou três cenários, cada qual utilizando uma metodologia diferente, sendo que os resultados revelaram-se bastante aproximados. A seguir, tem-se um resumo dos resultados.

ALÍQUOTA NECESSÁRIA PARA O IVA DA PEC 175/95 PRESERVAR O MONTANTE DE ARRECADAÇÃO DOS IMPOSTOS QUE SERIAM EXTINTOS

VARIÁVEIS E PRESSUPOSTOS	1997	1998	1997	1998	1997	1998
	Método da "Equação Consumo"	Método "Alíq. Média Ponderada Nominal do ICMS"	Método "Alíq. Média Ponderada Efetiva do ICMS"			
Base de Cálculo Líquida (sem impostos) p/ um IVA - Em R\$ Milhões						
IVA Amplo - pressupõe extinção dos benefícios fiscais (a)	389.243	378.828	398.830	411.786	399.957	421.068
IVA Restrito - pressupõe manutenção dos benefícios (b)	303.836	293.540	284.126	289.604	285.253	298.885
IVA Médio - pressupõe extinção de 50% dos benefícios (c)	349.286	329.569	341.478	350.695	342.605	359.977
Impostos Indiretos Contidos na Base de Cálculo do ICMS+ISS (d)	107.643	106.741	107.643	106.741	107.643	106.741
Alíquota Necessária Para o IVA da PEC 175/95 Preservar o Montante de Arrecadação - "Por Fora" - Em %						
IVA Amplo - pressupõe extinção dos benefícios fiscais (d) / (a)	27,7	28,2	27,0	25,9	26,9	25,4
IVA Restrito - pressupõe manutenção dos benefícios (d) / (b)	35,4	36,4	37,9	36,9	37,7	35,7
IVA Médio - pressupõe extinção de 50% dos benefícios (d) / (c)	30,8	32,4	31,5	30,4	31,4	29,7
Arrecadação de Impostos Que Compõem o IVA - Em R\$ Milhões	ICMS	IPI	COFINS	PIS	ISS (1)	TOTAL
1997	59.564	16.833	19.118	7.590	3.183	107.643
1998	60.919	16.306	18.745	7.547	3.224	106.741

FONTE: COTEPE/ICMS, GT-47/Reforma Tributária, Subgrupo de Quantificação

NOTA:

O ISS das empresas, que seria neutralizado na forma de créditos do IVA, foi estimado em 62% do ISS total arrecadado.

Cabe registrar que não houve acordo político para apreciação, na própria Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara, de "redação alternativa" para a PEC 175/95, de modo que contemplasse também o modelo Fundinho para o IVA das operações interestaduais. Essa alternativa foi discutida na chamada Comissão Tripartite, formada por membros da Comissão Especial de Reforma Tributária, do Executivo federal e por secretários de fazenda dos estados. Esta versão de redação para a PEC 175/95, de março de 2000, denominada "Emenda Aglutinativa", contemplava, além do Barquinho, o modelo Fundinho.

2.6.4 Aplicação e pertinência do modelo CVAT (*Compensating Value Added Tax*) ao caso brasileiro

O Barquinho suscitou uma série de debates “mundo afora”. Desde a década de 60, a UE procura um modelo adequado para tributar e cobrar no Estado-membro de origem e atribuir a receita ao Estado-membro de destino, o tal regime “definitivo”, que deveria ter entrado em vigor em 1996. No Canadá vigoram diversos arranjos de IVA, um deles com as características do IVA Dual (Dual VAT - DVAT), para designar o IVA federal e o IVA da província de Quebec.

Tanto é assim que GUIMARÃES refere-se ao trabalho crítico e divisor de águas na questão da visão tradicional na atribuição de impostos em que BIRD (1999) faz críticas elogiosas ao IVA compartilhado, com modelo do tipo Barquinho. “Esse simples sistema parece fazer o IVA subnacional factível e potencialmente atraente, especialmente em grandes países federais nos quais os estados têm importante função no dispêndio (...) e a administração tributária não pode ter o padrão de qualidade canadense. (...) **Essa nova idéia em tecnologia fiscal pode mostrar ser uma das inovações mais importantes em matéria de pensamento tributário deste século**” [grifo nosso] (GUIMARÃES, 2000, p.4).

A literatura sempre questionou a possibilidade de adoção de um IVA subnacional. A novidade reside na concordância de BIRD a um imposto sobre vendas como principal fonte arrecadadora de governos subnacionais. Os argumentos baseiam-se: a) na necessidade de ligação entre benefícios e transferências, de modo a induzir a responsabilidade fiscal na decisão do dispêndio; e b) na impossibilidade de outros fatos geradores adequados e de substancial receita própria. Após qualificar os “impostos sobre o varejo como uma aberração em uma perspectiva mundial”, BIRD chega, por eliminação, ao IVA como o único imposto sobre vendas plausível de ser adotado a um baixo custo administrativo tanto para o governo quanto para o contribuinte, desde que um mecanismo adequado de tributação do valor adicionado seja encontrado e resida em um IVA Dual, com uma alíquota do governo central convivendo com uma outra do governo subnacional. A base para tal IVA subnacional é um bem desenhado e abrangente IVA nacional. A chave para o baixo custo administrativo é a coordenação entre as administrações fazendárias estaduais e federais.

BIRD introduz a questão do que pode ser feito quando não existe perspectiva realista de boa administração tributária em um futuro próximo, particularmente no nível subnacional. Entre outros fatores, como evitar que um consumidor final (ou comerciante não registrado) possa sonegar o IVA estadual de um determinado estado, fingindo ser comerciante registrado localizado em outro estado. O autor comenta que VARSANO (1995, 1999) e MCLURE (1999) demonstram que uma alternativa promissora reside em impor o que é para todos os efeitos um IVA federal suplementar.

A versão original do Barquinho (VARSANO, 1995) foi analisada e modificada em alguns aspectos por MCLURE (1999), contudo, o núcleo central é o mesmo e reside na solução apontada para a coordenação jurisdicional interestadual de imposto tipo IVA. MCLURE considerou o Barquinho

[...] engenhoso e elegante para lidar com o comércio através de fronteiras, interno a uma nação ou entre um grupo de nações que pretendem criar um mercado único sem fronteiras fiscais internas, como é o caso da UE. A técnica foi primeiramente proposta por Varsano (1995) como um caminho para mudar o IVA brasileiro do princípio da origem para o princípio do destino, porém é pouco conhecida nos países de língua inglesa. Essencialmente, Varsano pretendia aplicar o que eu chamo de 'IVA Compensatório' (que denominarei CVAT) nas vendas para comerciantes registrados em outros estados, ao invés de simplesmente taxá-los com alíquota-zero, como nos sistemas correntemente utilizados no Quebec e (ostensivamente como uma medida de 'transição') pelos estados membros da União Européia. O CVAT reduz o risco de que consumidores finais e comerciantes não registrados se mascarem como comerciantes registrados localizados em outros estados, de modo a realizar compras com alíquota-zero. Embora talvez não seja necessário no Canadá e na UE, onde existe uma administração de impostos de alta qualidade, o CVAT poderia constituir-se em importante proteção de receitas, especialmente em países pouco desenvolvidos - *less-developed countries* (LDCs) e países em transição do socialismo para o capitalismo - *countries in transition from socialism* (CITs), onde a administração de impostos não está altamente desenvolvida, e que funciona de um modo que eu considero superior ao método (superficialmente similar) proposto por Keen e Smith (1996).

Para MCLURE, a liberdade para fixar as alíquotas é importante para os governos subnacionais obterem soberania fiscal, pois é ela que permite decidir pela quantidade e qualidade dos serviços públicos. É basicamente na questão das alíquotas que podemos identificar uma diferença entre o CVAT e o Barquinho, até porque a versão original deste último previa que as alíquotas deveriam ser uniformes em nível nacional, sem possibilidade de variação, aspecto que foi modificado na versão do Barquinho de 1999.

Aparenta que a maioria das propostas para um IVA compartilhado espera uma alíquota uniforme para o IVA provincial. Isto parece impor uma limitação indesejável e desnecessária sobre a autonomia fiscal das províncias. Primeiro, enquanto a importância de dar às províncias uma fonte de recursos 'próprios' não deveria ser subestimada, é também importante deixar as províncias escolherem suas próprias alíquotas. Segundo, embora uma ampla divergência de alíquotas provinciais seja potencialmente problemática e talvez insustentável, por causa dos incentivos para (e contra) compras através de fronteiras, não deveria ser permitido impor às províncias a camisa de força das alíquotas uniformes. Finalmente, não parece existir razão administrativa convincente para que as alíquotas das províncias devam ser uniformes (MCLURE, 1999, p.15).

Sabe-se que a uniformidade de alíquotas prevista na versão original do Barquinho visava a alcançar objetivos de harmonização. No caso do CVAT, convivem três alíquotas: a federal, a estadual e a chamada CVAT. Esta última opera nas transações interestaduais, para as quais a alíquota estadual é zerada. No caso do Barquinho, para cada conjunto de mercadorias ou serviços, são aplicadas duas alíquotas nas transações internas (a federal e a estadual) e apenas uma alíquota nas transações interestaduais (a federal adicionada da estadual).

A diferença relevante introduzida por MCLURE reside em que os estados podem estabelecer suas alíquotas próprias e que a alíquota do IVA compensável para as operações interestaduais (CVAT) é definida através de uma média das alíquotas. No mais, o CVAT é ideado como um complemento do IVA federal, impositivo nas vendas interestaduais, suprimindo a alíquota estadual que não incide neste caso, tal qual o modelo Barquinho, ou seja: os estados não aplicam seu IVA tanto nas exportações para o exterior quanto nas exportações para outros estados; estas últimas são tributadas pelo IVA federal mais o CVAT, cuja alíquota corresponde à média ponderada das alíquotas estaduais, de modo que tanto as vendas internas quanto as interestaduais ficam com uma carga tributária aproximada.

MCLURE (1999, p.16) propõe que a mesma alíquota de IVA Compensatório a ser aplicada às operações destinadas a contribuintes vigore para vendas interprovinciais a consumidores finais e comerciantes não inscritos. Assim, os vendedores necessitem lidar somente com três alíquotas para determinado produto (além da alíquota zero nas exportações para o exterior), das quais apenas duas seriam relevantes para qualquer venda doméstica, como em qualquer sistema envolvendo tributação por dois níveis de governo: a alíquota federal normal sobre todas as vendas, a alíquota da província local sobre vendas dentro da província e a alíquota do IVA Compensatório sobre vendas para

outras províncias. Não haveria necessidade de lidar com as alíquotas de qualquer outra província ou de se envolver com compensação de créditos tributários interprovinciais. Como ocorre com o IVA do sistema Quebec (o sistema dual GST/QST baseado em alíquota zero e pagamento diferido, ou seja, sem o IVA Compensatório), o sistema proposto funcionaria melhor se não existisse um comércio muito forte entre as províncias. Mesmo assim, parece menos vulnerável que o sistema Quebec, que MCLURE considera “desprotegido”, mormente se o comércio interprovincial é significativo.

Mclure afirma que muitas considerações são relevantes para a escolha da alíquota do IVA Compensatório - CVAT. Estabelecendo esta alíquota ao nível da alíquota provincial mais baixa, deixaria-se algum espaço para desvio de produtos para uso de consumidores domésticos e para comerciantes não inscritos. Além disso, se esta alíquota for também aplicada a vendas a consumidores domésticos e comerciantes não inscritos, haveria alguma discriminação contra os comerciantes locais, que estariam sujeitos a alíquotas mais elevadas. Finalmente, haveria um incentivo para usar compras pelo correio de províncias com alíquotas baixas como um substituto das compras através das fronteiras nas jurisdições com alíquotas elevadas. Estes problemas parecem ser sérios, principalmente, se a menor alíquota provincial estiver bem abaixo da alíquota típica. Por outro lado, se fosse adotado para a alíquota do CVAT a alíquota provincial mais elevada, preveniria-se o desvio de produtos para uso não tributado, mas concentrar-se-ia o comércio interprovincial nas províncias com alíquotas mais baixas, se aplicado a vendas a consumidores finais e contribuintes não inscritos. Novamente, o autor considera que este problema não aparenta ser sério, a menos que as alíquotas difiram substancialmente entre as províncias. Com vistas ao equilíbrio, uma alíquota que esteja próxima da média (ponderada) das alíquotas estaduais parece apropriada para o autor (MCLURE, 1999, p.18).

Tal qual proposto por VARSANO (1995 e 1999), as receitas originadas do CVAT **sobre as vendas interestaduais a consumidores finais e comerciantes não registrados** entrariam inicialmente nos cofres do governo central; então, seria necessário repartir esta receita entre as províncias/estados. Uma divisão natural seria a proporcional às receitas líquidas do IVA dos estados, provenientes de seus IVAs. Isso combinaria a simplicidade de uma única alíquota sobre todas as vendas interestaduais com uma divisão justa de receitas (MCLURE, 1999, p.6).

Em comparação à câmara de compensação, MCLURE (1999, p.8) considera o modelo Varsano simples e elegante. Exportações interestaduais têm alíquota zero para os propósitos de tributação estadual, mas estão sujeitas ao CVAT, sejam vendas a comerciantes registrados ou consumidores finais ou comerciantes não registrados. O CVAT é cobrado com alíquota única e não é necessário aos vendedores identificar o estado de destino das vendas. O tributo estadual sobre importações interestaduais realizadas por comerciantes registrados é diferido. Aos comerciantes registrados que fazem importações interestaduais são concedidos créditos pelo CVAT, como por qualquer IVA. Para consumidores finais e comerciantes não registrados, o CVAT é um tributo final. Não existe câmara de compensação, portanto, não é necessário identificar os créditos tributários.

Para MCLURE (1999, p.9) esse modelo tem vantagens nítidas em relação a outros esquemas para lidar com o comércio interno entre jurisdições. Em primeiro lugar, ele implementaria a tributação baseada no destino, em lugar daquela baseada na origem. Segundo, diferentemente da proposta da Comissão da UE, permitiria que os governos subnacionais escolhessem as alíquotas. Em terceiro lugar, não exigiria uma complicada câmara de compensações de créditos tributários. Quarto, não estaria vulnerável a abusos por conta de vendas a consumidores disfarçados de comerciantes. Por último, distintamente da proposta Keen-Smith (*Viable Integrated VAT - VIVAT*), não haveria uma assimetria entre vendas para contribuintes registrados e para os demais. O autor considera muito mais fácil lidar com a assimetria entre vendas para compradores locais e compradores de outras jurisdições, inerente ao CVAT, do que com compradores registrados e não registrados presente no caso da assimetria Keen-Smith para o VIVAT (ver subitem 2.6.6).

Uma outra derivação do Barquinho foi feita por FENOCHIETTO e PESSINO (2000), que propuseram a utilização da técnica de Varsano para a Argentina, tendo os autores, desta feita, denominando o modelo de “IVA compartilhado”. Tal qual no Barquinho e no CVAT, o modelo combinaria a alíquota zero e o pagamento diferido do IVA provincial com um IVA “compensatório” adicional sobre as vendas interprovinciais a comerciantes inscritos. É uma proposta variante dos modelos de VARSANO (1995 e 1999) e MCLURE (1999) e foi feita para substituir o imposto cumulativo provincial argentino incidente sobre o faturamento bruto. A alíquota federal aplicável ao comércio interestadual seria determinada de acordo com a média ponderada

entre as alíquotas estaduais e o consumo de cada jurisdição, diferindo de MCLURE (1999) quanto à inclusão desta última variável. Para que a proposta fosse politicamente viável, além de eficiente economicamente, o sistema deveria preservar um elevado grau de autonomia aos governos provinciais; é principalmente neste aspecto que difere do Barquinho. Assim, tanto o governo central quanto os governos provinciais deveriam manter a competência para determinar a base imponible, as alíquotas e as isenções. Fazemos notar que a autonomia prevista até mesmo para estabelecer a base tributária pode indicar que não se está mais diante de modelo de competência partilhada (do tipo IVA compartilhado ou IVA Dual), mas sim de modelo de competências concorrentes em IVA. Os autores também propunham compensações para os estados que perdessem receita com o princípio de destino na alocação de receita, através de um sistema de equalização (transferências intergovernamentais). Este aspecto, todavia, dizia respeito à transição da reforma e não à lógica do modelo.

2.6.5. Aplicação e pertinência ao caso brasileiro do modelo canadense de IVA no governo central e IVA na província de Quebec (GST/QST) - o 'IVA dual' (DVAT)

No Canadá, vigora uma experiência prática internacional de IVA Dual. BIRD & GENDRON (1997) e BIRD (1999) chamam de *Dual VAT* (IVA dual) a esta modalidade de tributação que é aplicada pela província de Quebec - QST e pelo governo central - GST.

A província de Quebec tem competência própria sobre o seu IVA, o *Quebec Sales Tax* - QST, e o governo central do Canadá também possui um IVA, o *Goods and Services Tax* - GST. A depender do ponto de vista que se privilegia, pode-se considerar que se trata de modelo de "alíquota zero" nas transações interprovinciais, quando se olha estritamente o IVA provincial de Quebec, porque nas transações interprovinciais de Quebec com as demais é aplicada alíquota zero, consoante o princípio de destino tanto no que se refere à tributação e cobrança quanto à alocação de receita. Mas se for privilegiado o grau de autonomia da província de Quebec, o QST pode ser caracterizado como um sistema de competência concorrente com o GST. Contudo, um aspecto relevante do arranjo GST/QST indica que se está diante de modelo de IVA Dual, e decorre do elevado grau de coordenação/harmonização existente entre os dois IVAs, permitindo uma adequada coordenação interjurisdicional nas operações interprovinciais, entre outras virtudes.

Características do GST/QST:

- ambos são do tipo IVA-consumo. o GST foi criado em 1991 e substituiu um imposto federal cumulativo sobre vendas;

- com competência tributária separada do GST, o QST permite à província de Quebec maior autonomia federativa;

- as alíquotas dos dois IVAs são estabelecidas de modo independente pelos respectivos titulares da competência tributária, preservando a autonomia (alíquota do GST = 7% e do QST = 7,5%);

- as bases de cálculo também são separadas, embora sejam bastante semelhantes em vista de esforços de harmonização tributária promovidos pelos Entes Políticos. O GST integra a base de cálculo do QST e Quebec tem interesse em administrar bem o GST, pois ele integra a base de cálculo do QST;

- os dois impostos têm sido arrecadados pela administração tributária da província de Quebec, que recebe do governo federal uma taxa de administração. O governo federal administra e arrecada seu GST nas demais províncias canadenses.

Vale lembrar que no que se refere ao QST, por ser de competência subnacional, as transações interprovinciais se dão entre diferentes jurisdições. Como inexistente ajuste fiscal de fronteira interprovincial e Quebec adota o princípio de tributação do estado de destino (tal qual o regime da UE, de “alíquota zero” com “pagamento diferido”, para o caso das operações entre contribuintes), poderia concluir-se, à primeira vista, que o modelo é vulnerável a fraudes fiscais. Ainda que o GST (federal) incida normalmente, pois para o imposto federal a operação interestadual não vem ao caso, a alíquota federal sozinha vigente na operação interestadual resulta em tributação de 7% (pois a do QST é zero), então a incidência fica inferior à das operações praticadas dentro da província de Quebec, sujeitas a GST de 7% mais QST de 7,5%, resultando em carga tributária de 15%, pois o GST integra a base de cálculo do QST. Observe-se que, do ponto de vista das distorções econômicas e do risco de fraudes que esta diferença pode provocar, assemelha-se ao ICMS atual no Brasil, no qual as alíquotas das operações interestaduais (7% e 12% conforme a operação), em regra geral, são inferiores às alíquotas das operações dentro do estado.

BIRD & GENDRON (1997) e BIRD (1999) afirmam que o sistema é eficiente para manter as fraudes sob controle, mediante cruzamento de informações realizadas

entre os dois IVAs. As informações do GST relativas às saídas de Quebec são utilizadas para verificar se não ocorreu operação interna simulada como se fora interprovincial. Embora Quebec não possa monitorar vendas fora de sua jurisdição, o processo normal de fiscalização do GST serve como base para um cruzamento de informações para assegurar que o QST não seja sonegado.

Para os autores, a administração única (a coordenação entre as jurisdições) reduz os custos da administração tributária e ao mesmo tempo preserva a autonomia para estabelecer alíquotas. Ainda segundo os autores, o DVAT é uma boa alternativa para contornar os problemas da tributação sobre o valor agregado em contextos federativos, mesmo havendo outras questões remanescentes, como é o caso da necessidade de devolução de créditos acumulados em virtude da alíquota zero nas saídas de Quebec e a questão das saídas para não-contribuintes, facilitando o sistema o pouco comércio que cruza as fronteiras provinciais no Canadá. Para eles, a experiência do GST/QST permite que o QST seja eficaz, mesmo com adoção do princípio de tributação na província de destino e ausência de ajustes fiscais de fronteira.

ABREU analisa o IVA dual e considera que “... um fator importante, a coletar da experiência canadense, é a existência de um elevado grau de confiança na competência dos governos integrantes do sistema, o que pode não haver em países em desenvolvimento. [Outro fator é] um sistema unificado de auditoria e um alto nível de troca de informações para fazer o sistema funcionar bem, com cada governo fixando suas alíquotas de forma autônoma, com o propósito de criar os incentivos corretos” (ABREU, 2004, p.58).

Apesar dessas virtudes, MCLURE (1999) faz alusão ao sistema GST/QST como sendo o de “alíquota-zero com pagamento diferido **desprotegido**” [grifo nosso]. Pode não ser o caso do Canadá, mas é assim se compararmos ao modelo que propõe, o CVAT, ao qual se refere como sendo o de “alíquota-zero com pagamento diferido **protegido**” [grifo nosso].

2.6.6. Aplicação e pertinência do modelo VIVAT (*Viable Integrated Vat*) ao caso brasileiro

A proposta do VIVAT tenta minimizar o principal problema que inviabilizou a implementação do sistema de câmara de compensação na UE, que é a perda de autonomia dos Estados-membros para o estabelecimento de suas alíquotas. O modelo contempla, praticamente, a adoção de dois IVAs: um com alíquota uniforme, incidente nas transações entre contribuintes localizados em qualquer Estado-membro, e outro incidente nas vendas de bens e serviços a não-contribuintes e consumidores finais. Considerando que o resultado da cadeia de débitos e créditos tende a ser neutro nas transações entre contribuintes, chamadas de intermediárias, o Estado-membro teria liberdade para estabelecer a alíquota no estágio final da cadeia, de acordo com a maior ou menor necessidade de financiamento das suas políticas e investimentos públicos e da manutenção do seu equilíbrio fiscal.

O VIVAT foi classificado, neste bloco de análise, de duplos IVAs integrados, em virtude de que também tem seu núcleo central ancorado na idéia de dois IVAs, disseminada a partir da discussão do IVA Dual, CVAT e Barquinho. Mas não se deve ignorar que o VIVAT também poderia ser classificado juntamente com os modelos de câmaras de compensação e *clearing*, pois também precisa alocar no destino toda a receita auferida no IVA central, com as ditas operações intermediárias, realizadas entre contribuintes.

No item 1 foi visto que para não causar distorções na distribuição da receita entre os Estados-membros, a alíquota uniforme do IVA harmonizado deve ser menor do que as alíquotas praticadas nas operações de venda a não-contribuintes e consumidores finais. No entanto, não pode ser muito inferior, para não estimular fraudes e sonegação fiscal.

Como a proposta do VIVAT prevê a tributação e a cobrança na origem, há necessidade de implementação de uma câmara de compensação ou sistema assemelhado para apurar os saldos credores e devedores dos Estados-membros decorrentes das operações entre contribuintes. Os autores consideram que sua operacionalização ficaria facilitada com a instituição da alíquota uniforme.

Os especialistas consideram que a proposta provoca um aumento na complexidade dos controles para os contribuintes e as administrações fiscais, pois todas

as vendas devem ser previamente identificadas a fim de receber o tratamento adequado. No VIVAT, é fundamental distinguir as transações ditas intermediárias (operações entre contribuintes) daquelas destinadas ao consumo final, mesmo que seja um consumidor local, pois as alíquotas são diferentes. As empresas vendedoras, portanto, seriam obrigadas a fazer constar na fatura o número de cadastro das empresas adquirentes. A administração tributária teria de aumentar seus controles para assegurar a correta tipificação das transações e teria que implementar um sistema de câmara de compensação para ressarcir o Estado-membro de destino dos créditos procedentes de outros Estados-membros.

Para que possamos comentar as implicações do modelo ao quadro institucional brasileiro, devemos elencar os objetivos do VIVAT quanto à proposição de adoção de dois IVAs:

- visa a reduzir o universo das transações que teriam que ter alíquota uniforme na UE (lembrando que alíquota uniforme é um requisito necessário para a tributação e cobrança no Estado-membro de origem); com isso, pretende facilitar o entendimento na comunidade quanto ao volume de transações que teriam que ter as alíquotas harmonizadas entre os Estados-membros, pois a alíquota uniforme seria aplicada apenas às operações intermediárias, as quais estariam sujeitas ao IVA central (IVA₁);

- visa a reduzir o volume de recursos que precisariam ser objeto de *clearing*, para alocar o produto da arrecadação das operações do IVA₁ segundo o princípio do Estado-membro de destino, não significando que isto seja pouco;

- adotando alíquotas uniformes nas operações intermediárias, pretende reduzir a complexidade da *clearing*; embora proponha modalidade de micro *clearing*, requerendo que os contribuintes exportadores prestem informação identificando o Estado-membro de destino das transações e os contribuintes importadores o Estado-Membro de origem, não requer que os mesmos prestem informação também do imposto;

- visa também a dar flexibilidade orçamentária aos Estados-membros para definir o tamanho de seus orçamentos ao permitir que determinem as alíquotas do IVA subnacional (IVA₂), que incidiria sobre as operações finais (vendas a não-contribuintes do IVA₁ e a consumidores finais).

Critério de Análise - Quanto à Manutenção da Cadeia do Imposto:

O VIVAT passa pelo teste deste requisito, pois não quebra a cadeia do IVA nas operações intermediárias, que operam como um IVA origem. O modelo tem algumas restrições nas operações finais, pois nem todas estas transações são praticadas exclusivamente intra-Estados.

Critério de análise - quanto ao requisito/ necessidade de *Clearing*:

Fazemos notar que o VIVAT requer também a identificação da origem e do destino das operações inter-membros, por Estado-membro, para que a *clearing* possa ser operacionalizada. Chama-se atenção para este aspecto porque, em geral, os especialistas referem-se apenas quanto à complexidade do VIVAT, por exigir a identificação da natureza do comprador, se contribuintes ou não-contribuintes do IVA central (e que os especialistas chamam de contribuintes registrados e não-registrados), posto que IVA₁ e IVA₂ são operações sujeitas a alíquotas diferentes. Mclure considera esta exigência muito complicada e suficiente para motivar a rejeição do modelo (MCLURE, 1999, p.9). Mclure afirma que Keen e Smith sugerem uma alternativa, a de que a *clearing* seja feita com dados agregados do comércio entre os Estados-membros e não com micro-*clearing*. Este aspecto não nos parece reduzir os custos para o contribuinte porque:

- para que seja possível totalizar o comércio entre os Estados-membros, continua sendo necessário dispor de informações prestadas pelos contribuintes;

- para que haja confiabilidade nas informações das estatísticas de comércio entre os Estados-membros, continua sendo necessário dispor de informações de todas as operações entre contribuintes, para permitir a conferência de inevitáveis diferenças que surgem na agregação dos dados, entre o que os contribuintes do Estado-membro de origem informam que venderam e os contribuintes do Estado-Membro de destino informam que compraram. Enfim, a dados agregados do comércio entre os Estados-membros não são mágicos, são obtidos a partir da totalização das informações individuais.

Lembremos que *clearings* são necessárias quando a variável relevante no critério de análise é simplificar o sistema tributário para o contribuinte, tributando e cobrando na origem, deste modo deslocando as dificuldades e a complexidade para alocar o produto da arrecadação ao estado de destino. Com isto, o VIVAT só passa pelo teste do requisito de *clearing* se houver um bom sistema de informação, preferencialmente

supra-estadual, que permita aos Estados-membros obter segurança a respeito dos recursos que lhe estão sendo destinados. A variável chave para o funcionamento operacional adequado de qualquer modalidade de *clearing*, seja *micro-clearing*, seja *macro-clearing*, sejam coeficientes de participação etc., é a disponibilidade de um bom sistema de informações. Desse modo, tanto as virtudes quanto as restrições do VIVAT no que se refere ao critério de requisito de *clearing* são as mesmas dos demais modelos, posto que consideramos o sistema de informação a questão mais importante.

Quanto ao aspecto de que a *clearing* seria de mais fácil operacionalidade por restringir-se ao universo do IVA₁, operações entre contribuintes, há que se reconhecer que de fato facilita a tarefa, mas não porta a magia de resolver todos os seus problemas, pois este universo continua sendo bastante grande, principalmente se as alíquotas das operações intermediárias for elevada. Neste particular, tem-se que, no Brasil, as operações intermediárias teriam que ter alíquota elevada, pois focamos a carga tributária nos estágios iniciais da cadeia do IVA. Com isto, maior seria o volume de receita que necessitaria passar pela *clearing* no Brasil. Assim, se *clearings* de um modo geral são vulneráveis, a *clearing* do VIVAT também o é, pois não é negligenciável o volume de operações intermediárias que continuariam precisando passar pelo crivo da *clearing*.

Também não nos parece que facilite a *clearing* o fato de a alíquota das operações intermediárias ser uniforme. Considera-se que um bom sistema de informações, mormente com os avanços ocorridos na informática e na administração tributária dos estados brasileiros, podem operar *clearing* com alíquotas diferentes ou com alíquotas iguais, bastando que o contribuinte informe também a alíquota e o imposto destacado em cada operação, além do valor da operação, o qual já requer o VIVAT. Enfim, um bom sistema de informações consegue operacionalizar a *clearing* mesmo com alíquotas diferentes e um sistema frágil não consegue fazê-lo mesmo que as alíquotas sejam uniformes.

Critério de Análise - Quanto à Autonomia

Por um lado, o VIVAT pretende dar mais autonomia aos Estados-membros do que as proposições apresentadas na UE em 1985 e 1987 (*micro-clearing*) e 1996 (*macro-clearing*), ao permitir que eles mantenham a competência para tributar e cobrar as operações finais, bem como para estabelecer as alíquotas dessas operações (IVA₂). Ora,

no Brasil não se dá muita importância às operações finais da tributação dos bens e serviços, seja em relação a tributos do governo federal seja do governo estadual, pois elas são consideradas muito pulverizadas, de difícil controle fiscal etc. Tanto é que os entes políticos em geral aplicam regime de tributação simplificado às operações finais, com imposto tipo IVV, que apesar de ser alternativa que também integra a proposição Keen-Smith para o último estágio da cadeia, aqui não teriam o poder de dar aos governos subnacionais autonomia suficiente. No Brasil, haveria sérias restrições para que os estados aceitassem ficar apenas com a tributação e cobrança das operações finais, conforme dissemos, a menos privilegiada do elo da cadeia da tributação plurifásica dos bens e serviços.

Além disso, e como agravante, o VIVAT restringe seriamente a autonomia dos estados em relação às operações intermediárias, os estágios mais nobres da cadeia da tributação plurifásica de bens e serviços, e que seriam de competência do IVA central (IVA₁). A restrição à autonomia não diz respeito apenas ao fato de que o volume de arrecadação das operações intermediárias não estaria no controle dos estados, mas também que toda a fiscalização e arrecadação seria do governo central. Ou seja, toda a tributação (legislação), fiscalização e arrecadação das operações intermediárias não mais seriam competência dos estados. Neste particular, o VIVAT se assemelha bastante à rejeitada proposta de reforma Pedro Parente, de 1998/99, que foi analisada no item 2.2 e propunha a adoção de um IVA central (com mecanismos de partilha de acordo com o consumo dos estados) e adoção de IVV de competência dos estados. Se a proposta Pedro Parente não foi aceita no Brasil, certamente o VIVAT também não seria.

Comentamos no subitem anterior que as alíquotas das operações intermediárias teriam que ser elevadas, pois os estágios iniciais da cadeia no IVA são considerados os mais nobres no Brasil. Com isto, têm-se duas implicações à autonomia. Por um lado ela é restrita, pois a arrecadação do IVA central (IVA₁) seria maior e não estaria no poder dos estados e, por outro lado, restringiria a margem de manobra para aplicar alíquotas mais elevadas nas operações finais do IVA subnacional, o das operações finais, com o agravante já comentado de que, no Brasil, atribuir ao último estágio a responsabilidade de determinar o tamanho dos diferenciados orçamentos públicos estaduais é uma temeridade. Pode exemplificar-se isto estabelecendo um paralelo com a discussão da reforma tributária ocorrida em 1999 e a discussão mais recente, em que o universo de escolha para aplicar a banda de alíquotas é sobre produtos com elevada participação na

arrecadação e não o pulverizado e vulnerável universo do último estágio da cadeia do IVA.

Alternativa para reduzir a restrição à autonomia do VIVAT:

Devemos observar que o estágio em que se encontram os estudos no âmbito do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros não nos permite formular uma opinião definitiva a respeito dos modelos de IVA, pois os estudos não foram suficientemente aprofundados. Neste sentido, deixamos um comentário para reflexão e aprofundamento posterior, o qual reside em analisar a hipótese de que os dois IVAs do VIVAT sejam atribuídos à mesma pessoa política, de modo que tanto o IVA₁ quanto o IVA₂ sejam de competência dos estados. As operações intermediárias seriam harmonizadas e teriam alíquotas uniformes e, no IVA₂ (operações finais), seria permitida a flexibilidade nas alíquotas, em lugar da banda de alíquotas que integra as propostas do Barquinho e CVAT. De fato, esta é uma hipótese a ser analisada, pois se for considerada factível para o Brasil a adoção de um IVA com tributação e cobrança no estado de origem e alocação do produto da arrecadação ao estado de destino, mediante sistemáticas de *clearing*, então se pode refletir a respeito de mitigar tal alternativa com este aspecto particular do VIVAT, de adotar tributação totalmente uniforme nas operações intermediárias e flexibilizar a tributação das operações finais.

Infelizmente, somos obrigados a apontar uma restrição que nos ocorre a respeito desta hipótese. No Brasil, muitas operações finais são cobradas no regime de substituição tributária e, como se sabe, o contribuinte substituto tanto pode estar localizado no estado de destino como no estado de origem da operação que deve ser substituída. Se as operações finais puderem ter alíquotas diferentes, inclusive nos 27 estados, então o modelo seria altamente complexo para os contribuintes que têm a responsabilidade de recolher o imposto do(s) estágio(s) substituído(s).

Critério de análise - quanto à simetria de custos para o contribuinte

Como referido anteriormente, os especialistas consideram uma complicação o fato de o vendedor ter que identificar a destinação que será dada ao produto ou serviço, pois o contribuinte precisa saber se trata-se de uma operação intermediária ou uma operação final, posto que as respectivas alíquotas são diferentes. Não consideramos que no Brasil isto viesse a se constituir em variável relevante, pois no ICMS, bem como em

IVAs de um modo geral, já é necessário fazer este tipo de distinção, é bem verdade que não para todas as operações. Lembre-se que na UE também só é aplicada alíquota zero nas relações entre os Estados-membros para o caso das operações entre contribuintes, do contrário prevalece a alíquota do estado de origem, como é o caso das operações destinadas a não-contribuintes do imposto, operações finais com veículos ou qualquer mercadoria acima de determinado valor.

2.6.7 Considerações finais - variáveis relevantes dos modelos e suas aplicações no Brasil

2.6.7.1. Quanto à adoção de IVA compartilhado ou IVA Dual

Uma reforma tributária mais abrangente no Brasil não poderá fugir de enfrentar o problema da fragmentação, complexidade e multiplicidade de incidências existentes na tributação de bens e serviços. Por mais que esta nobre base precise ser fartamente explorada, é necessário empreender esforços em coordenação/cooperação/compartilhamento/mecanismos de equalização. Tanto o sistema tributário como o sistema de partilha está com problemas, de modo que há uma percepção de que todo o conjunto precisa ser alterado, pois não é mais possível aprovar apenas aspectos pontuais de reforma e não se consegue obter consenso. O estágio em que se encontram os estudos no âmbito do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros não permite que se tome uma posição definitiva, mas há vários anos os projetos de reforma tributária mais abrangentes indicam que o novo modelo de tributação em bens e serviços no Brasil deveria contemplar a fusão de IPI, ICMS, ISS, COFINS, PIS/PASEP (talvez também CIDE e IOF, neste último caso apenas se não for utilizado como imposto regulatório). Neste caso, poderia revelar-se adequada a adoção de dois IVAs, na forma de IVA compartilhado, um da União e outro do **conjunto** dos estados, coordenados e harmonizados, o que, então, teria como pressuposto a extinção da tributação atual fragmentada sobre bens e serviços.

2.6.7.2. Quanto à base de incidência

Uma característica comum aos modelos de IVA descritos neste tópico é a incidência sobre uma mesma base. No limite, pode haver uniformidade na base, ou seja,

o contribuinte tem a mesma base de cálculo (critério material da hipótese de incidência) para o IVA central e para o IVA subnacional. Acreditamos, todavia, que quando os autores falam em mesma base, eles não estão se referindo necessariamente à mesma base de cálculo, variável que integra o critério material da consequência tributária.

Note-se que, na hipótese em que o IVA subnacional incida sobre o IVA central, tal qual ocorre no sistema GST/QST, pois o QST incide sobre o GST, por definição não há como a base de cálculo dos dois IVAs ser igual. Isto não chega a ser necessariamente uma desvantagem, pois, quando o IVA subnacional incide sobre o IVA central, há incentivo para que os governos subnacionais contribuam na fiscalização no IVA central, já que este integra a base de cálculo do IVA subnacional. No caso do GST/QST, a variável relevante é o esforço conjunto em administração tributária por parte dos governos, em que o GST oferece suporte para o bom funcionamento do QST.

A proposição de incidência sobre a mesma base, inerente aos modelos de IVA compartilhados (Barquinho e CVAT), tem como pressuposto simplificar a tributação dos bens e serviços para o contribuinte, que então apura apenas uma base de cálculo e sobre ela aplica as respectivas alíquotas de IVA (central, subnacional e interestadual). Da ótica dos dois detentores da competência tributária, os esforços conjuntos permitem cruzar as informações de cada um dos IVAs, simplificando e reduzindo os custos e aumentando a eficácia da administração tributária (arrecadação e fiscalização).

Não se dispõe de elementos suficientes para afirmar que **sempre** é necessário e possível que os dois IVAs incidam sobre a mesma base de cálculo, ainda que este atributo seja recomendável. É muito provável que viessem a ocorrer situações diferenciadas, em que seria necessário adotar bases de cálculos diferentes para cada um dos IVAs, ainda que em prejuízo às virtudes que a incidência sobre a mesma base indica apresentar. Temos dificuldade para entender e pressupor que a base tenha que ser **sempre** a mesma. Todavia, o fato de que isso nem sempre aconteça não significa que não se estaria diante de um modelo coordenado/compartilhado de IVAs, posto que a variável chave para o controle dos mesmos são os esforços conjuntos em harmonização tributária, o que não quer dizer uniformidade, mas sim aproximação dos sistemas, redução de assimetrias e anomalias graves, tanto para a economia quanto para a administração tributária.

Conclui-se, então, que a incidência sobre a mesma base é recomendável e necessária, mas isso nem sempre significa uniformidade de base de cálculo, e sim a

adoção de dois IVAs harmonizados que permitam reduzir os entraves à economia e à administração tributária.

2.6.7.3. Quanto às alíquotas das operações intra-estaduais

Lembrando que o critério material da hipótese de incidência tributária é composto por base de cálculo e alíquota, como esta última ficaria? Cabe aqui um parêntese para comentar que vimos que os governos devem deter relativo grau de flexibilidade para definir o tamanho de seus orçamentos, o que, em federações, até justifica a existência deste tipo de arranjo político. Os especialistas defendem que os governos devem estabelecer suas alíquotas, variável chave para conciliar harmonização com autonomia (McClure considera isso fundamental, ainda que dentro de determinados limites). Isto porque, nos limites extremos, harmonização total implica adoção de alíquotas uniformes, autonomia total em liberdade para fixar alíquotas. Para compatibilizar harmonização e autonomia, pode ser estabelecida uma “banda” de alíquotas, circunstância em que elas podem variar (para cima e para baixo) até determinado patamar.

Além disso, vimos que no caso do Barquinho e CVAT o governo central e os governos subnacionais aplicam suas respectivas alíquotas sobre a mesma base de incidência, sendo a alíquota do IVA central e a do IVA subnacional uniforme em nível nacional, por mercadoria ou serviço, admitida relativa variação nas alíquotas do IVA subnacional. No DVAT do sistema GST/QST, opera apenas uma alíquota uniforme em nível nacional para o GST e outra para o QST, de 7% e 7,5%, respectivamente, conforme já explicitado. O modelo VIVAT de Keen-Smith propõe flexibilidade para determinar as alíquotas aplicadas finais, destinadas a não-contribuintes e consumidores finais.

Consideramos que a questão das alíquotas intra-estaduais para imposto do tipo IVA já teve intenso e frutífero debate no Brasil, nos processos de discussão da reforma tributária ocorridos em 1999 (PEC 175/95) e a partir de 2003 (PEC 41/03 e 285/05). Apesar de as respectivas PEC's não enfrentarem uma reforma mais abrangente para o conjunto da tributação de bens e serviços, elas propõem a reforma do ICMS, procurando uniformizar o imposto também no que diz respeito às alíquotas.

O desenho de alíquotas proposto na PEC 285 não é incompatível com o dos modelos de IVA compartilhados do Barquinho e CVAT, de modo que a concepção

geral de alíquotas para a PEC 285/85 pode ser aproveitada, com as adaptações necessárias e decorrentes do fato de que seriam dois IVAs e não apenas um. Primeiramente, seria determinado o tamanho da carga tributária global de cada um dos IVAs, o que, por sua vez, depende de quantos impostos seriam extintos. Depois de identificada a carga global, ela seria calibrada/parametrizada (para mais e para menos) para comportar a adoção de uma cesta (de cinco ou seis) alíquotas uniformes em nível nacional por categoria de mercadoria ou serviço, tarefa para a qual as discussões na PEC 285/85 podem contribuir. Em seguida, seria prevista a flexibilidade/banda que as alíquotas podem comportar, estabelecendo um teto e um piso, pois não se trata de autonomia/liberdade total para fixar alíquotas. Observa-se, ainda, que a banda não precisa ser adotada/permitida para toda a cesta de alíquotas, mas ela pode ser adotada apenas para algumas mercadorias/serviços com participação elevada na arrecadação, com isto, mantendo a desejável uniformidade para o conjunto da maioria dos bens e serviços. Assim, percebe-se que a proposição do VIVAT de que a flexibilidade de alíquotas seja para as operações finais não é por nós considerada a mais adequada.

2.6.7.4. Quanto às alíquotas das operações interestaduais

Em relação às alíquotas aplicadas nas operações interestaduais (coordenação interestadual para o IVA subnacional), a questão é mais complexa e foi bastante detalhada em todo este tópico. A seguir, apresenta-se uma síntese da diferença entre os modelos:

- no DVAT e QST (o IVA do governo provincial de Quebec): mecanismo de alíquota zero; como nem todas as províncias canadenses aplicam IVA, a adoção de diferimento por parte do país destinatário depende de cada regime tributário que é adotado pelos mesmos. As províncias que aplicam IVA devem adotar diferimento, ou seja, não cobrar o IVA por ocasião da entrada advinda da província de Quebec (QST), mas apenas na operação subsequente;

- Barquinho e CVAT: alíquota do IVA subnacional é acrescida à do IVA central, havendo uma diferença que reside no fato de que, no Barquinho, a mesma alíquota vigente na operação intra-estadual é acrescida à alíquota do IVA central e no CVAT, é a média das alíquotas do IVA subnacional que é acrescida à alíquota do IVA central;

- VIVAT: o IVA₁, incidente sobre as operações intermediárias, é de competência do governo central, então, o imposto opera como um IVA nacional, inexistindo o problema das operações interestaduais. Surge, entretanto, uma grave restrição à autonomia, pois os governos subnacionais tributam apenas as operações finais.

Note-se que uma diferença crucial entre os modelos, no que se refere ao princípio interjurisdicional, é que o DVAT e QST não utilizam o IVA central para carregar o IVA subnacional para outros estados/províncias. No Barquinho e no CVAT, o IVA central é peça chave para que a carga tributária nas operações interjurisdicionais seja a mesma da operação intra-estadual (ou bastante próxima no caso do CVAT, que adota uma média), com o objetivo de que o preço das firmas, as escolhas do comprador, etc., não sejam afetadas pelas diferenças de tratamento tributário entre operação interna e interestadual. Se a carga tributária do IVA central e do IVA subnacional é a mesma, enseja sinais corretos ao mercado, o tributo não afeta as relações de troca eo comércio não sofre restrições em decorrência de fatores tributários. Este é o propósito do Barquinho e do CVAT com o mecanismo aplicado às operações interestaduais, mas vimos que não se consegue atingir todos estes virtuosos atributos integralmente, em vista da possibilidade de acúmulo de créditos. Dessa forma, apontam-se algumas reflexões para enfrentar as águas turbulentas em que o Barquinho tem que navegar.

Qual dos arranjos para a coordenação interestadual é mais adequado para o Brasil? Primeiramente, em que pese o fato de que o modelo VIVAT praticamente não tem problemas relativos às operações interestaduais, ele antes precisa passar pelo teste do critério da autonomia, pois, conforme analisado, todas as operações intermediárias, as mais nobres, seriam de competência exclusiva do IVA do governo central. Em segundo lugar, se o modelo de alíquota zero com pagamento diferido não é recomendável, então também o modelo QST não o é, por mais que os defensores do IVA Dual (Bird e Gendron) afirmem que o GST dá suporte para controlar o QST. Ademais, no modelo de alíquota zero, há o problema dos créditos acumulados, e neste caso o Barquinho, que também possui esse problema, é mais adequado, pois permite harmonizar os preços relativos das mercadorias e serviços destinadas ao mercado intra-estadual e interestadual. No desempate entre Barquinho e CVAT, não vemos vantagem em adotar a média das alíquotas internas para ser acrescida à alíquota do IVA central, como propõe CVAT, ao contrário, consideramos mais apropriado que a mesma alíquota vigente na operação interna para determinada mercadoria ou serviço seja acrescida à

alíquota do IVA central. Resta, então, apenas o modelo Barquinho para verificarmos se “passa no teste”, segundo os critérios de análise recomendáveis para IVAs de qualidade.

Como ficou detalhadamente explicado, a soma das alíquotas (federal + estadual) no Barquinho e no CVAT (federal + média estadual das alíquotas), geram uma mesma carga tributária para a operação intra-estadual e para a operação interestadual; Entretanto, quando se olha isoladamente o IVA central e o IVA subnacional, percebe-se o problema do acúmulo de crédito, um dos fatores que levou o Barquinho à deriva em 1999. O IVA subnacional visto isoladamente opera com mecanismo de alíquota zero na operação interestadual, concentrando as vantagens do Barquinho mas também as desvantagens, em especial a quebra na cadeia do IVA. O contribuinte da UF de origem pode acumular crédito e o contribuinte da UF de destino é estimulado a sonegar, pois com a incidência do imposto começa tudo outra vez na UF de destino (saldo de imposto elevado em decorrência da ausência de créditos). No IVA central também acontece o crédito acumulado; desta feita o contribuinte da UF de destino é que acumula, enquanto o contribuinte da UF de origem tem saldo devedor elevado a pagar.

Se a variável relevante no critério de análise for manter a regra de ouro em IVA, de que se deve deixar a cadeia normal de débitos-créditos funcionar sem interrupção, então se tem realmente uma séria restrição. É quase o mesmo que dizer que se o modelo de alíquota zero com pagamento diferido não é bom em contexto de ausência de ajuste fiscal de fronteira, então o Barquinho e CVAT também não o são.

As alternativas apontadas por Varsano e outros estudiosos para minimizar as ocorrências de acúmulo de créditos são bem-vindas, todavia, são válidas também para o modelo de alíquota zero ou qualquer outro que provoque acúmulo de crédito (PEC 41/03, travessia, alíquota zero, certificado de crédito).

Como o Barquinho e CVAT passaram pelos demais critérios de avaliação, devemos empreender esforços para não descartá-los, verificando uma forma de superar ou lidar com esta restrição. Ou seja, é recomendável a adoção de IVAs compartilhados, incidentes sobre a mesma base, harmonizados e coordenados, com banda de alíquotas nas operações internas. Seria o caso, contudo, de adotar uma outra solução para a coordenação interestadual? Ou seja, não mais com a soma da alíquota do IVA subnacional ao IVA central (Barquinho)?

Notamos um paradoxo, pois muitos que olharam para o Barquinho em 1999 perguntaram: mas não é possível fazer o Barquinho (a transposição do IVA estadual

para o outro lado do rio/fronteira) sem ter que compartilhar com o IVA da União (sem perder autonomia)? Foi o caso do modelo Travessia (BARATTO e CÓRDOVA, 1999), em um esforço de “Barquinho estadual”, pois, na ocasião da discussão da PEC 175, os estados recusaram-se a compartilhar o IVA (ICMS) com a União. Note-se que, agora, a pergunta dirigida é exatamente oposta, ou seja: dá para compartilhar o IVA com a União sem adotar o Barquinho? Observa-se, assim, a necessidade de fazer-se uma dissociação conceitual: primeiro, seria decidido que é recomendável a adoção de IVA compartilhado; depois, seria feita a opção por determinado modelo para a coordenação interestadual do IVA estadual.

E que solução seria essa? Como fazer o imposto estadual chegar à outra margem do rio sem a ajuda (coordenação interjurisdicional) do imposto central, ou seja, sem o Barquinho? Como enfrentar a turbulência das águas sem os diques de proteção (alfândegas) para que os efeitos da tributação de uma jurisdição não transbordem para outra(s)?

Não temos a resposta, mas há quem diga que é importante elaborar as perguntas. Exploremos a viabilidade de uma solução alternativa. Não se trata propriamente de uma solução, pois **não existe saída ótima, solução ideal em coordenação interestadual de IVA subnacional com ausência de ajuste fiscal de fronteira**. Sempre se estará diante de uma opção *second best*, na melhor das hipóteses, pois para a economia um IVA ótimo deve ser tributado e cobrado na origem. Em cada circunstância específica, seja técnica ou política, será necessário examinar detalhadamente os atributos e requisitos presentes, para poder visualizar a saída mais apropriada.

2.6.7.5. Apuração centralizada dos IVAs central e subnacional - alternativa para evitar o crédito acumulado do Barquinho

Como a questão dos créditos acumulados é o “calcanhar de Aquiles” do Barquinho, somos obrigados a aprofundar a análise, caso contrário, não se pode recomendar nem rechaçar o modelo para o Brasil.

A apuração centralizada permitiria uma espécie de encontro de contas entre o IVA central e o IVA subnacional pelo contribuinte que apresentasse saldo devedor em um dos IVAs e saldo credor com origem na operação interestadual no outro IVA, hipótese em que se poderia fazer uma apuração centralizada dos dois IVAs. A

escrituração fiscal e a apuração dos dois IVAs seriam feitas separadamente, e apenas posteriormente seria procedida a apuração centralizada, quando então se transformaria em um só IVA, para fins de recolhimento. A questão é se esta alternativa passaria pelos requisitos de coordenação e cooperação entre o governo central e cada um dos estados, em vista do grau de cooperação necessário para a adoção da apuração centralizada. Os sujeitos ativos (União e estados), periodicamente (poderia ser mensalmente), fariam um encontro bilateral de contas, o levantamento dos créditos suportados em seus respectivos IVAs, os quais deveriam ser compensados/ressarcidos/liquidados pelo detentor do outro IVA. No encontro de contas seria obtida a posição líquida devedora de uma esfera de governo em relação à outra, que então procederia ao pagamento. Felizmente ou não, aponta-se para uma solução com núcleo central semelhante às sistemáticas de *clearing* (câmaras de compensação), com suas respectivas dificuldades, em que se complica para a administração tributária para que seja possível simplificar para o contribuinte.

A apuração centralizada requer muitos esforços em administração tributária, contudo fazemos notar que na ausência destes esforços sequer há que se falar em IVA compartilhado. IVAs administrados conjuntamente requerem uma série de atributos, como um cadastro único, sistemas integrados de informações e controles, provavelmente também uma fiscalização conjunta, enfim, uma administração tributária integrada. Se estes requisitos não estiverem presentes, não se está diante de uma solução compartilhada, mas sim de um arranjo com competências concorrentes em IVA. Caso os requisitos de cooperação estejam presentes, então presume-se ser possível dar um passo adiante, no sentido de viabilizar um encontro de contas entre os dois IVAs, com o propósito de obter uma solução para os créditos acumulados, passando pelos detentores da competência tributária e não “micando” com o contribuinte.

O referido encontro de contas, a apuração centralizada, o pagamento por parte da esfera com posição líquida devedora para com a outra podem sofrer ajustes, pois a declaração de créditos acumulados por parte do contribuinte deve ser objeto de futura fiscalização, para que tais créditos sejam homologados e certificados. Na hipótese de identificação de crédito indevido, fictício, frio, o contribuinte seria autuado e teria que ser desfeito o correspondente encontro de contas entre os dois IVAs, inclusive, seria necessário estabelecer se este procedimento seria imediato, assim que verificada a ocorrência, ou se depois de julgado o mérito da autuação. Detalhes deste tipo não

integram o núcleo central destas notas alternativas, mas teriam que ser previstos para não fragilizar os esforços de cooperação entre as duas esferas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABREU, Jorge Ritter de. *A Tributação do Valor Adicionado no Mercosul, em Países Federados e na União Européia: mecanismos e ajustes de fronteira*. Brasília: IX Prêmio Tesouro Nacional, 2004.
- AFONSO, José Roberto; REZENDE, Fernando e VARSANO, Ricardo. *Reforma Tributária no plano constitucional: uma proposta para o debate*. Brasília: IPEA, Textos para Discussão, nº 606, novembro de 1998.
- ARAÚJO, E. A. *O regime de tributação do consumo nos países membros da União Européia (UE) e sua correlação com uma estrutura federativa*. 1999.
- ARAÚJO, Erika A. *A tributação do consumo pela sistemática do valor adicionado em contextos federativos: problemas e possíveis alternativas para lidar com a questão*. Dissertação de Mestrado. Campinas: UNICAMP/ Instituto de Economia, 1999.
- ARZUA, Heron; BARATTO, Gedalva. *O ICMS na Reforma Tributária - as operações interestaduais*. Revista de Direito Tributário, nº 87. São Paulo: Malheiros, abril de 2003.
- BARATTO, Gedalva. *Alternativas para tributar as operações e prestações interestaduais e para partilhar o produto da arrecadação*. Dissertação de Mestrado. Curitiba: UFPR/ Departamento de Economia, 2005, mimeo.
- _ *Reforma Tributária Sugerida Pelo GT/47 da COTEPE/ICMS: avaliação do Estado do Paraná*. Curitiba: Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, CAEC, julho de 1999.
- BARATTO, Gedalva; CORDOVA, Homero de Arruda. *Avaliação preliminar dos subsídios do governo federal para a Reforma Tributária*. Curitiba: Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, CAEC, Nota Técnica nº 1/98, dezembro de 1998.
- BIRD, Richard M. *Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax Assignment*. IMF Working Paper, 1999.
- BIRD, Richard M.; GENDRON, P.P. *Dual VAT's and Cross-Border: two problems, one solution?* Universidade de Toronto: International Center for Tax Studies. Canadá: agosto de 1997, mimeo.

- _____. *VAT in federal states: international experience and emerging possibilities*. Georgia State Univ. Internat. Studies Program WP n° 01-4. 2001.
- _____. *CVAT, VIVAT, and Dual VAT: Vertical "Sharing" and Interstate Trade*, s/d, mimeo.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Proposta de Emenda à Constituição n° 175 de 1995*. Emenda Substitutiva Global do Deputado Antonio Kandir e outros. Brasília: abril de 1999.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Proposta de Emenda à Constituição n° 175 de 1995*. Substitutivos do Relator, Deputado Mussa Demes. Brasília: abril de 1999, outubro de 1999 e março de 2000.
- COMISSÃO TÉCNICA PERMANENTE DO ICMS - COTEPE/ICMS. *Emenda Constitucional Kandir de Abril de 1999 - Comentários*. Brasília: GT-47 - Reforma Tributária, 12 a 14 de maio de 1999.
- DE BONIS, V. *Regional Integration and Commodity Tax Harmonization*. World Bank Policy Research WP 1848, 1997.
- FENOCHIETTO, Ricardo e PESSINO, Carola. *The Shared Value Added Tax: how it works and why it is best tool for optimal fiscal federalism in countries with consumption based taxes*. Buenos Aires: CEMA, 2000, mimeo.
- FERREIRA, Sergio Guimarães. *Federalismo Fiscal - Resenha: Richard Bird, repensando tributação subnacional*. Rio de Janeiro: BNDES, Secretaria para Assuntos Fiscais - SF n° 12, março de 2000.
- GENSER, B. *Coordinating VATs between EU member countries*. International Tax and Public Finance, V. 10, N.6. 2006.
- KEEN, MICHAEL. *VIVAT, CVAT and All That: New Forms of Value-Added Tax for Federal Systems*. Washington: International Monetary Fund (Working Paper n° 83), April, 2000.
- KEEN, M. / SMITH, S. *The future of value added tax in the European Union*. Economic Policy, V. 23, 1996.
- LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Equilíbrio e Isonomia Tributária*. 2003.

MCLURE, Charles. *The Tax Assignment Problem: conceptual and administrative considerations in achieving subnational fiscal autonomy*. Stanford California: Hoover Institution Preers, 1998a (mimeo).

__. *From the Paper I will Present in Brasilia*. Brasília, 1998b.

__. *Protecting Dual VATs from Evasion on Cross-Border Trade: an addendum to Bird and Gendron*. Stanford California: Hoover Institution Preers, 1999, mimeo.

_____. *Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT)*. Hoover Institution Stanford University, International Tax and Public Finance.

OCDE. *International VAT/GST guidelines*. Centre for Tax Policy and Administration. 2006.

PEDROSA, Ivo V. *O regime de compensação do ICMS partilhado nas transações interestaduais*. RACE - Rede Acadêmica da Ciência Econômica. Disponível na Internet. <http://www.race.nuca.ie.ufrj.br>. 2000.

__. *Reforma do ICMS: a câmara de compensação do imposto interestadual*. Núcleo de Pesquisa em Economia do Setor Público. Disponível na Internet. <http://sites.uol.com.br/ivovpedrosa>. Recife: maio de 2004.

PIFFANO, Horacio L.P. *Reconsidering The Question: is subnational Value Added Tax the best alternative?* Buenos Aires: Universidad Nacional de La Plata, 2003.

PIFFANO, Horacio L.P. *Argentina y Brasil: Armonización Fiscal e Imposición Subnacional a las Ventas - Impuesto Estadual / Provincial al Valor Agregado versus Impuesto Estadual / Provincial a las Ventas Minoristas*. Foz do Iguaçu: 3º Seminário Internacional do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros, Março de 2006, mimeo.

PRADO, S. *Federalismo Fiscal e Equalização: uma análise comparada*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer/FGV-EBAP, 1996 (no prelo).

PRADO, Sérgio. *Harmonização Tributária e Competição Fiscal na União Européia*. Apresentação no ciclo de estudos sobre harmonização tributária no âmbito do Programa do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros com a Fundação Getúlio Vargas. Brasília, 2006.

TANZI, V. *Taxation in a Integrating World*. Washington D.C.: The Brookings Institution, 1995.

VARSANO, R. *A Tributação do Comércio Interestadual: ICMS versus ICMS Partilhado*. Texto para Discussão nº 382. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1995.

VARSANO, Ricardo. *Subnational Taxation and the Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution*. Presented to the World Bank's Annual Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean (ABCD-LAC) Decentralization and Accountability of the Public Sector, Valdivia, Chile, July 1999.

_. *A Tributação do Comércio Interestadual: ICMS atual versus ICMS partilhado*. Textos para Discussão. Brasília: IPEA, nº 382, setembro de 1995.

_. *IVA Compartilhado e Acúmulo de Créditos*. Brasília: 1999, mimeo.

_. *Os Ajustamentos da Fronteira do ICM, o Comércio Interestadual e Internacional e a Autonomia Fiscal dos Estados*. Pesquisa e Planejamento Econômico, vol. 9, nº 2, agosto de 1979.