

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS

Instituto de Economia

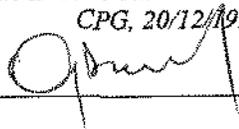
A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO PELA SISTEMÁTICA DO VALOR
ADICIONADO EM CONTEXTOS FEDERATIVOS: PROBLEMAS E
POSSÍVEIS ALTERNATIVAS PARA LIDAR COM A QUESTÃO

Erika Amorim Araujo

Dissertação de Mestrado apresentada ao
Instituto de Economia da UNICAMP para
obtenção do título de Mestre em Ciências
Econômicas, sob a orientação do Prof. Dr.
Geraldo Biasoto Junior.

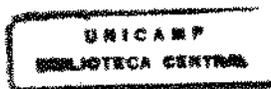
*Este exemplar corresponde ao original da
dissertação defendida por Erika Amorim
Araujo em 20/12/1999 e orientada pelo Prof.
Dr. Geraldo Biasoto Junior.*

CPG, 20/12/1999



UNICAMP
BIBLIOTECA CENTRAL
SEÇÃO CIRCULANTE

Campinas, 1999



000011764

IDADE	BC
CHAMADA:	UNICAMP
Ar	Et
MBD GC/	41930
OC.	278/00
C	<input type="checkbox"/>
D	<input checked="" type="checkbox"/>
IE/CA	R\$ 11,00
ITA	30-02-00
* CPD	

CM-00145145-4

**FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELO
CENTRO DE DOCUMENTAÇÃO DO INSTITUTO DE ECONOMIA**

Ar15t Araujo, Erika Amorim
A tributação do consumo pela sistemática do valor adicionado em contextos federativos: problemas e possíveis alternativas para lidar com a questão / Erika Amorim Araujo. – Campinas, SP : [s.n.], 1999.

Orientador: Geraldo Biasoto Júnior
Dissertação (Mestrado) – Universidade Estadual de Campinas. Instituto de Economia.

1. Imposto de consumo. 2. Imposto sobre circulação de mercadorias. I. Biasoto Júnior, Geraldo. II. Universidade Estadual de Campinas. Instituto de Economia. III. Título.

*À Marta Skinner e José Roberto Afonso,
com ela tudo começou, sem ele, quase nada disso teria sido possível...
Aos dois, muito obrigada!*

AGRADECIMENTOS

Além da Marta e do Zé Roberto, como os chamo, não posso deixar de citar a professora Sulamis Dain – a Sula – acho que a orientadora “de plantão” de todos que se aproximam dela com a “angústia da dissertação” – as conversas iniciais, a paciência e dedicação na reta final foram incentivos imprescindíveis; e Geraldo Biasoto – meu orientador formal – que, apesar de suas tantas ocupações, aceitou a tarefa.

Mais três pessoas participaram ativamente deste difícil e prolongado processo de fazer uma dissertação: minha mãe, minha irmã e o Túlio. Com Graça, minha mãe, também tudo começou, por motivos óbvios, mas, além disso, pelo apoio incondicional que ela dá a suas filhas seja qual for a decisão tomada. Nunca houve restrições! Minha irmã, Mirella (com dois “éles”), sei lá, se não fosse minha irmã, seria minha melhor amiga. O Túlio, já foi de tudo um pouco na minha vida, não importa o rótulo, mas foi, é, e sempre será uma daquelas “pessoas básicas” imprescindíveis para qualquer ser humano. Devo dizer que, sem eles, também, nada disto teria sido possível. Muito obrigada!

Aos “colegas” de turma do mestrado, que se transformaram em amigos e referências de toda ordem – Celso, Rute e Cláudia –, nem sei o que dizer... Apenas que são “nativos” do estado de São Paulo que, de um modo bastante peculiar, cumpriram um papel especial nesta jornada de trabalho. Valeu a força!

Mais dois amigos de São Paulo devem de ser lembrados: Lício e Bráulio. Pessoas totalmente distintas, que convivo muito pouco, porém, igualmente especiais. Muita saudade!

Enfim, à “paulistada”, como eu chamava o “povo de Sampa”, muito obrigada por ter acolhido uma insuportável amante da “cidade maravilhosa”.

Já que falei na tal da cidade, não posso deixar de mencionar certas pessoas que me ajudaram bastante.

Ana, minha analista e, acima de tudo, companheira! “Dino”, este é o apelido dela, não importa o nome, apenas o fato de ter cumprido o papel de mãe, foi maravilhoso! Tereza, outra pessoa incrível, e Samuelita também!

Maurílio, vulgo “Mau, Mau” – uma das pessoas mais lindas e de sentimentos mais puros que já conheci –, Sérgio, os demais componentes da chamada e adorada “Família Monstro” e

Valéria, originalmente eram apenas amigos da minha irmã, mas, felizmente, também se tornaram meus amigos.

Verônica, minha cunhada, mais uma grande companheira! E, finalmente à “Familia Marchetti e Cia”, muito obrigada pelo carinho!

Ainda na “cidade maravilhosa”, é preciso citar meus companheiros do BNDES, que não se restringem a José Roberto Afonso. Até esta dissertação estar concluída, trabalhei quase três anos nesta instituição, em uma área chamada SF (Secretaria para Assuntos Fiscais), pequena em comparação às outras do Banco, mas onde conheci pessoas muito especiais. A todos eles, também devo agradecer o carinho, em especial a Júlio César Ramundo e àqueles com os quais dividi sala e sempre tiveram a maior paciência comigo.

Finalmente desejo um grande beijo a meus avós, meu pai, à minha tia Célia, tia Telma, tio Luiz e ao Bauer.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	2
2. ASPECTOS CONCENTUAIS.....	12
2.1. POR QUE UM IVA-CONSUMO?.....	12
2.1.1. Determinação da base de incidência e de recolhimento dos impostos sobre vendas.....	12
2.1.2. Método de cobrança do IVA.....	16
2.1.3. Alocação da receita tributária oriunda de trocas internacionais.....	21
2.2. A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO EM FEDERAÇÕES.....	23
2.2.1. O problema da distribuição de competências tributárias em contextos federativos.....	23
2.2.2. Problemas da tributação do consumo em contextos federativos.....	29
3. ALTERNATIVAS PARA TRATAR DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO EM FEDERAÇÕES.....	37
3.1. IVA NACIONAL.....	38
3.2. IVA FEDERAL E SUBNACIONAL COM ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DO DESTINO NAS RELAÇÕES EXTERNAS E INTERESTADUAIS.....	44
3.2.1. O papel das fronteiras fiscais nas trocas internacionais.....	45
3.2.2. A ausência de fronteiras fiscais no mercado interno – a questão da coordenação.....	49
3.2.3. A ausência de fronteiras fiscais no mercado interno – a operacionalização do princípio do destino	51
3.2.3.1. O "diferimento do pagamento do imposto".....	52
3.2.3.2. A "câmara de compensação".....	59
3.2.3.3. O comércio interfronteira com não contribuintes	62
3.3. IVV FEDERAL E SUBNACIONAL, E IVA FEDERAL PARALELO A UM IVV SUBNACIONAL.....	65
3.4. IVA FEDERAL E SUBNACIONAL COM ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DO DESTINO NAS RELAÇÕES EXTERNAS E ORIGEM NAS INTERESTADUAIS..	72

4. A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO EM ALGUMAS EXPERIÊNCIAS SELECIONADAS E NO BRASIL.....	84
4.1. EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS.....	84
4.1.1. UNIÃO EUROPÉIA.....	85
4.1.1.1. O regime atual de tributação.....	86
4.1.1.2. A proposta de 1987 – “ <i>The ‘Commission Clearing House (CCH)’ system</i> ”.....	93
4.1.1.3. A proposta de 1996.....	96
4.1.1.4. VIVAT – “ <i>Viable Integrated VAT</i> ”.....	101
4.1.2. ALEMANHA.....	107
4.1.3. ESTADOS UNIDOS.....	112
4.1.4. CANADÁ.....	118
4.1.4.1. O GST e o IVA cobrado em Quebec – o QST.....	121
4.1.4.2. O IVA harmonizado – HST.....	124
4.2. BRASIL.....	126
4.2.1. FORMAÇÃO E CARACTERÍSTICAS DAS RELAÇÕES FEDERATIVAS.....	126
4.2.2. A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO.....	130
4.2.2.1. Breve histórico.....	130
4.2.2.2. Duas propostas de reforma – o ICMS nacional e o ICMS compartilhado.....	141
4.2.2.2.1. O ICMS nacional.....	142
4.2.2.2.2. O ICMS compartilhado.....	147
5. CONCLUSÃO.....	159
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	168

1. INTRODUÇÃO

Na maior parte do mundo, uma grande parcela dos recursos necessários ao financiamento da oferta de bens e serviços públicos correntes provem da cobrança de tributos. O tributo é considerado um instrumento que meramente realiza a transferência, do setor privado para o público, do poder de uso de recursos da sociedade e, como tal, não é tido um ônus social. Não obstante, o tributo provoca custos: ao exigir recursos do governo e dos contribuintes para sua administração e cumprimento das obrigações fiscais; e, principalmente, na medida em que, alterando o comportamento dos agentes econômicos, interfere na alocação de recursos.¹

Para minimizar tais custos é imprescindível quando da concepção de distintos sistemas tributários respeitar determinados princípios básicos:²

- i) a *neutralidade* determina que motivos essencialmente tributários não devem provocar modificações nas decisões de produção, investimento e consumo;
- ii) os sistemas devem possuir um elevado grau de *simplicidade administrativa* para minimizar os recursos exigidos dos contribuintes e do fisco e as possíveis distorções sobre a alocação privada de recursos;
- iii) os sistemas precisam contar com *flexibilidade* de modo que possam adaptar-se a mudanças econômicas e servir de instrumento de política fiscal e monetária;
- iv) a *responsabilidade política* indica que os sistemas tributários devem representar uma adequada fonte de financiamento para o Estado, e, simultaneamente, não provocar efeitos danosos sobre a eficiência e competitividade do setor produtivo, tanto no mercado interno quanto; e

¹ A esse respeito ver Varsano *et alli* (1998) e Varsano (1997).

² Estes mesmos princípios podem ser encontrados na justificativa da proposta de Reforma Tributária apresentada em dezembro de 1998 pelo Ministério da Fazenda.

- v) a *justiça fiscal* visa conferir o maior grau possível de equidade aos tributos pagos pela sociedade.

Em adição a estes cinco princípios, mudanças que vêm ocorrendo nas últimas décadas em âmbito mundial, como a aceleração dos processos de globalização dos mercados e a formação de blocos regionais de comércio, além de alterarem a forma de como vinham sendo concebidos os distintos sistemas tributários, exigem a harmonização internacional das regras domésticas de tributação, pois os impactos de determinada política tributária sobre as decisões dos agentes econômicos não estão mais circunscritos aos limites do território nacional. Particularmente, a formação de blocos econômicos regionais implica em perda de autonomia na condução da política comercial ao exigir a eliminação de barreiras fiscais e alfandegárias entre os países membros, bem como a adoção de tarifas comuns.

Apesar da harmonização não se restringir aos tributos incidentes sobre fluxo de receita gerado nas transações de bens e serviços,³ ou simplesmente das vendas, a crescente tendência internacional em ampliar a utilização de impostos gerais sobre o consumo⁴ e o aumento do volume de mercadorias comercializadas em escala mundial coloca especial ênfase nesta questão, estreitando a possibilidade de os países tributarem as exportações e impedindo que se imponham

³ Para simplificar a exposição, os bens e serviços serão denominados de “mercadorias” ou “produtos”.

⁴ Segundo Rezende (1996; 5-6), as profundas transformações ocorridas nas últimas décadas derrubaram antigas crenças quanto às tendências de evolução da estrutura tributária durante o processo de desenvolvimento. A tese de que os sistemas tributários evoluiriam na direção de uma crescente predominância dos impostos sobre a renda na composição da receita pública, baseada em análise empírica das transformações ocorridas na primeira metade deste século, foi sendo contestada por fatos mais recentes. Nas palavras do autor: “O traço marcante das transformações em curso é a maior ênfase nos impostos gerais sobre consumo. À medida que os vícios da exagerada progressividade dos impostos sobre a renda começaram mostrar-se perversos, a crença longamente acalentada de que o ideal da justiça fiscal consistia em tributar pesadamente grandes lucros e as altas rendas foi sendo abalada. Em um mundo cada vez mais integrado, a disputa por atração de novos investimentos forçou maior moderação na tributação dos lucros obtidos internamente, sob pena de fuga de empreendimentos produtivos para regiões que oferecessem um tratamento mais favorecido. No tocante à renda pessoal, conhecidas hipóteses teóricas sobre os impactos negativos de alíquotas marginais que implicavam a transferência para o governo da maior parte dos ganhos auferidos por pessoas de alta renda ganharam força e popularidade. O argumento de que a partir de um determinado nível de tributação as pessoas optariam por trabalhar menos para evitar verem a grande maioria de seus ganhos serem confiscados pelo governo calou fundo na mídia e fez com que inúmeras mudanças efetuadas nessa área, em vários países, limitassem o número e o valor das alíquotas aplicáveis à tributação da renda pessoal”.

gravames internos prejudiciais à competitividade dos produtos nacionais com os similares importados no mercado interno.⁵

A tributação das vendas pode ser feita por meio de uma modalidade vasta de impostos e contribuições. Dentre estes, os menos recomendáveis à adequação daqueles princípios e ao objetivo da harmonização internacional⁶ são os incidentes sobre a totalidade das transações, sem que haja compensação com o montante recolhido anteriormente – os chamados tributos cumulativos. Parece haver consenso entre os especialistas em finanças públicas de que a forma mais adequada de tributação das vendas é aquela que tem somente o valor adicionado, e não o faturamento bruto, em todos os estágios da produção e circulação de mercadorias, como base cálculo. Isto indica que uma primeira decisão a ser tomada quando da busca pelo aperfeiçoamento de um dado padrão de tributação das vendas é a substituição de gravames que não tenham apenas o valor adicionado como referência.⁷ Isto posto, novas decisões devem ser tomadas:

- i) é necessário optar se o imposto terá ampla base de incidência ou se será aplicado apenas sob algumas mercadorias; se terá apenas o consumo como base de referência ou se incidirá sobre a totalidade da renda;
- ii) quanto à forma de recolhimento do imposto, deve-se escolher se a mesma será diluída ao longo da cadeia de produção e distribuição de mercadorias ou se ocorrerá em uma única etapa, isto é, se o imposto será multifásico ou uniestágio;

⁵ Conforme aponta Afonso *et alli.* (1998b), quando um país possui tributos desta natureza e transaciona mercadorias com outros países que não utilizam gravames similares, o produto estrangeiro desfruta de condições mais vantajosas na concorrência com o nacional, nos mercados interno e externo. Por certo, o imposto sobre a renda das empresas e as contribuições sobre os salários também afetam a competitividade das empresas em ambos os mercados. Mas, como a utilização de tais tributos é prática difundida internacionalmente, o problema nesses casos é menos grave, pois o que conta, de fato, é a diferença entre os níveis de tributação no país e nos seus principais parceiros comerciais.

⁶ Neste trabalho, a adequação dos sistemas de tributação das vendas a estes requisitos será tratada como “aperfeiçoamento da tributação das vendas, ou do consumo”.

⁷ A ênfase deste trabalho recai sobre a tributação do consumo através da sistemática do valor adicionado, sendo esta uma das modalidades de tributação das vendas. Não é raro observarmos os dois termos sendo utilizados como sinônimos; neste trabalho, a expressão “tributação das vendas” engloba todas as formas de tributação que tenham o fluxo de receita gerado nas transações de bens e serviços como base de incidência, porém, atentando para o fato de que os gravames que não tenham apenas o valor adicionado como referência e incidam somente sobre a parcela consumo da renda devem ser extintos.

- iii) a escolha de um imposto multifásico implica na decisão quanto ao método de cobrança, quais sejam: da adição, da subtração e do crédito fiscal; e
- iv) é preciso decidir sobre os ajustamentos de fronteiras referentes aos tributos incidentes sobre as mercadorias transacionadas com o exterior. Tal escolha está intimamente relacionada com o princípio a ser utilizado na alocação da receita tributária oriunda das trocas internacionais – se o do destino ou da origem.

Conforme aponta Varsano (1984), estas escolhas não são totalmente independentes; e, sobrepondo-se a elas, existe uma escolha fundamental, a função do tributo, ou seja, se ele pretende ser um imposto sobre a produção ou uma forma indireta de tributação dos que consomem os produtos. Além disso, dependendo das escolhas feitas, pode-se ter um tributo que se aproxime mais ou se afaste daqueles requisitos mencionados.

Segundo tais requisitos, postula-se que a melhor forma de tributação das vendas é a escolha de um imposto que tenha o valor adicionado como base de cálculo, com ampla incidência sobre a parcela consumo da renda, seja coletado em múltiplos estágios, cobrado segundo o método do crédito fiscal e que seja adotado o princípio do destino nas trocas com outros países. A um imposto com tais características é dado o nome IVA-Consumo.⁸

Uma vasta literatura apresenta as vantagens de um tributo desta natureza, tais como as reunidas em Rezende e Silva (1974), Shoup (1988), Tait (1989 e 1991) e Cnossen (1992).

Primeiro, a neutralidade e a uniformidade do ônus fiscal têm sido apresentadas como um dos principais argumentos em defesa do IVA. Trata-se de um tributo neutro em relação à organização da estrutura produtiva, uma vez que a carga tributária sobre um determinado produto não depende do número de transações realizadas até que o mesmo encontre-se acabado. Seu caráter multifásico não concentra a tributação em poucas etapas do processo de produção e distribuição de mercadorias, o que diminui os estímulos à transferência de funções de um estágio tributado para um não tributado. Também evita distorções nas decisões de produção e alocação de recursos ao permitir completa desoneração das exportações e dos investimentos, incide apenas sobre a utilização de bens e serviços e o ônus fiscal recai unicamente sobre o consumidor final.

⁸ A menos que seja feita alguma comparação com outras formas de imposição do imposto sobre o valor adicionado, no restante deste trabalho, o IVA-Consumo será chamado apenas de IVA.

Segundo, a experiência tem demonstrado que o IVA tem um grande potencial de arrecadação,⁹ trata-se de uma fonte elástica de receita, intimamente vinculada aos aumentos de consumo e representa uma importante fonte de recursos especialmente nos países onde a renda constitui-se em uma base tributável estreita. Além disso, como grande parte da receita é arrecadada nos estágios pré-varejistas, mesmo havendo evasão no estágio varejista, onde a fiscalização é mais difícil de ser feita, o fisco terá assegurado uma boa parte da arrecadação através do controle das firmas maiores, ou das importações mais as vendas atacadistas cujas transações normalmente exigem a emissão de uma fatura.

Terceiro, no tocante à fiscalização, além do IVA contar com um elemento autofiscalizador,¹⁰ o desenvolvimento da informática tornou sua administração bem menos complexa, assim como a assimilação dos seus procedimentos por parte dos contribuintes.

Finalmente, este tipo de tributo pode ser aplicado a uma ampla base de incidência e, ao mesmo tempo, permite a diferenciação de alíquotas em etapas intermediárias da produção e circulação de mercadorias sem implicar em perda de receita para o fisco.

Uma crítica usualmente atribuída aos impostos incidentes sobre os indivíduos em proporção ao seu consumo é a sua regressividade, posto que o consumo representa uma parcela maior da renda nas classes de renda mais baixa que nas classes de renda elevada. Ainda que esta seja uma característica comum a todos os tributos desta natureza, o IVA contribui para atenuar o problema, pois, além de não ser um tributo cumulativo, existe a possibilidade de que as alíquotas sejam diferenciadas em função da essencialidade do bem.

O Brasil foi pioneiro na adoção de impostos sobre valor adicionado quando através da reforma empreendida nos anos 60: reformulou o Imposto de Consumo dando origem ao IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) – incidente sobre produtos manufaturados segundo esta sistemática –, e, principalmente, quando substituiu o IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações) – o principal tributo sobre vendas nacional, de caráter cumulativo – pelo ICM (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias) – com ampla abrangência sobre o valor agregado gerado em cada etapa da fabricação e distribuição de mercadorias.¹¹

⁹ De acordo com as informações contidas em Tait (1991), o IVA tem contribuído com cerca de 12 a 30% no total da receita tributária dos países que o adotam em seus sistemas tributários e representam entre 5 e 10% do PNB.

¹⁰ Isto não significa que não existam possibilidades do imposto ser sonegado, mas apenas que este elemento não está presente em outras formas de tributação.

¹¹ Embora a substituição dos gravames cumulativos, ainda que embrionariamente, já viesse sendo recomendada internacionalmente, antes do Brasil, apenas a França já havia adotado um IVA para tributar as vendas.

Com a reforma promovida pela Constituição de 1988, o ICM foi transformado em ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), sua base de cálculo foi ampliada especialmente pela inclusão de alguns serviços, mas, grosso modo, a concepção do imposto não foi alterada. E, recentemente, em 1996, foram introduzidas modificações na legislação do ICMS com o objetivo de corrigir falhas iniciais relativas à não desoneração das exportações e dos investimentos produtivos.

Não obstante, conforme aponta Varsano *et alli* (1998), tanto o IPI quanto o ICMS foram assumindo ao longo do tempo características incompatíveis com uma tributação de valor adicionado de “boa qualidade” nos termos anteriormente descritos. A legislação do IPI e, ainda mais a do ICMS, foram se tornando cada vez mais complicadas, dificultando a sua interpretação e cumprimento por parte dos contribuintes, e afetando os requisitos de neutralidade do imposto.

Para tanto, em grande medida, contribuiu decisivamente uma outra peculiaridade da experiência nacional. Não apenas o Brasil foi o pioneiro na adoção de um IVA, quanto a competência sobre o ICMS – hoje responsável por cerca de ¼ da receita tributária total –¹² foi, desde o início, atribuída às instâncias inferiores de governo, os estados.¹³ Embora várias cláusulas tenham sido postas na legislação para evitar que o exercício dessa competência se traduzisse em problemas de coordenação interna, a própria existência dentro de um único mercado de territórios fiscais distintos dificultou a tarefa.

Esta característica, combinada com outros fatores que não cabem ser destacados neste trabalho, fez com que o governo federal fosse adotando medidas que também acarretaram uma deterioração da qualidade do sistema tributário nacional, como a busca pelo aumento da arrecadação através de antigas contribuições sociais cumulativas ou da criação de novas.¹⁴

Isto indica que a tarefa brasileira em aperfeiçoar o sistema de tributação das vendas tanto reside na necessidade de reformular os IVA's já existentes quanto de eliminar os gravames cumulativos que ainda persistem. O cumprimento dessa meta requer a unificação dos tributos

¹² Atualmente, a carga tributária brasileira situa-se em cerca de 30,5% do PIB. Para uma análise mais detalhada da sua evolução e distribuição por bases de incidência ver Varsano *et alli* (1998) e Afonso *et alli* (1998a).

¹³ A título de informação, vale ressaltar que o IPI é um imposto de competência do governo central (também chamado governo federal ou União).

¹⁴ Como exemplo, podem ser citadas a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), o PIS (contribuição para o Programa de Integração Social) e a CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação financeira). Apenas estas três contribuições, que não compreendem todos os tributos cumulativos existentes no país, representam quase 13% do total da receita tributária nacional que, em 1997, foi da ordem de 29,20% do PIB.

aplicados sobre esta base em uma ou poucas incidências, com ampla abrangência, mas que tenha como referência apenas o valor agregado em cada etapa da produção e circulação de mercadorias de modo que somente o consumo final seja indiretamente tributado.

A tarefa, em si, não é simples, mas torna-se particularmente complexa quando é levado em consideração os limites colados pela organização político-institucional do país – uma Federação composta por três níveis de governo, administrativamente independentes, que costumam acessar com uma certa liberdade bases comuns de incidência –, pois as condições supracitadas não podem ser satisfeitas sem que a natureza das relações federativas seja reavaliada.¹⁵ Tanto porque a unificação de tributos é incompatível com a atribuição de competência exclusiva a qualquer esfera de governo quanto, e principalmente, porque a autonomia das esferas inferiores de governo para tributar não pode sobrepor-se aos interesses maiores do país. Como muito bem registra Varsano (1996), o pré-requisito, para que o Brasil cumpra as exigências impostas pelo atual cenário internacional é a harmonização da tributação das unidades subnacionais, o que torna imperativo que os atuais poderes tributários dessas instâncias de governo, e especialmente o dos estados – que detêm a competência sobre o principal tributo brasileiro –, sejam revistos.¹⁶

Este último aspecto nos coloca diante de um dilema comum a todos os países cuja organização também é federativa ou que formam um bloco regional de comércio aonde as fronteiras fiscais entre seus respectivos membros foram abolidas:

- i) de um lado, uma tendência cada vez maior em direção à descentralização fiscal conduz à necessidade de que as instâncias inferiores de governo gozem de soberania através do acesso a uma fonte de recursos próprios. Por outro lado, a autonomia exercida pelos governos subnacionais sobre os tributos que dão origem a tais recursos não deve provocar problemas de coordenação interna que se mostrem contraditórios aos elementos indispensáveis ao aperfeiçoamento de um dado padrão de tributação. Disto decorre a

¹⁵ A Federação brasileira – composta pelos governos central, estadual e municipal – confere às instâncias inferiores (estadual e municipal) um elevado grau de autonomia para instituir impostos sobre vendas. Enquanto o IPI, de competência federal, representa cerca 7% da receita tributária total, o ICMS (principal tributo sobre valor adicionado cobrado no país), conforme mencionado, responde por algo em torno de 24% e é atribuído aos estados. Os municípios têm competência para cobrar um imposto incidente sobre os serviços – o ISS (Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza) – um tributo cumulativo que tem participação no total arrecadado da ordem de 2%.

¹⁶ Neste trabalho, a expressão “governos/unidades subnacionais ou locais” é designada para denominar as instâncias imediatamente inferiores ao governo central.

necessidade de definição sobre qual tipo de tributo os governos subnacionais poderiam ter participação, e se esta participação deve ser estabelecida de forma exclusiva, concorrente ou partilhada com uma instância superior de governo.

- ii) dependendo da escolha feita, também é preciso definir como serão tratadas as mercadorias transacionadas entre as distintas jurisdições face à ausência de fronteiras fiscais entre as mesmas.

Estas questões não são triviais e nem tão pouco de fácil solução, especialmente no tocante à tributação das vendas. Dependendo da forma como se determina a participação das unidades subnacionais nessa fonte de recursos, não há como evitar que os efeitos de uma dada política tributária sejam exportados de uma jurisdição para outra posto que não existem restrições legais à movimentação de produtos no mercado interno. Isto significa que nos contextos federativos, a adequação da tributação das vendas aos requisitos de um sistema tributário considerado de “boa qualidade” e da harmonização internacional não se restringe à substituição de gravames que não correspondem ao conceito IVA-Consumo, é necessário conciliar estas questões com a autonomia que se deseja às instâncias inferiores de governo e, ao mesmo tempo, evitar que esta autonomia seja utilizada em detrimento destas instâncias entre si ou da nação como um todo.

Nestes contextos, poucas dúvidas restam com relação ao fato de que os tributos sobre vendas devem compreender apenas um conjunto de impostos que representem uma forma indireta de tributação do consumo e que, além disso, deve ser adotado o princípio do destino na alocação da receita tributária oriunda de transações externas. Mas, quando são atribuídas às unidades subnacionais competência para cobrar seus próprios impostos, não há consenso quanto ao fato dos mesmos serem arrecadados em um único ou em múltiplos estágios¹⁷ ou cobrados segundo o princípio da origem ou do destino nas transações interestaduais.

Em outras palavras, os problemas potenciais advindos da tributação do consumo em contextos federativos indicam que não existe um único modelo a ser adotado. Em tais contextos, via de regra, há apenas consenso de que as questões relativas à repartição de recursos que têm

¹⁷ Dadas todas as vantagens que serão apresentadas com relação ao método do crédito fiscal para a cobrança de um IVA, não mais será discutida esta questão neste trabalho quando um tributo desta natureza for apontado como alternativa para tributação das vendas em contextos federativos.

origem na tributação das vendas devem ser tratadas com relação a uma modalidade de impostos cobrados pela sistemática do valor adicionado.

Isto posto, ainda que o objetivo do aperfeiçoamento do sistema de tributação das vendas brasileiro não se limite à revisão do poder de tributar das unidades subnacionais, especialmente o dos estados, e às relações federativas aí contidas, este aspecto tem sido privilegiado no debate – que se estende desde o início da década e que agora ganha um novo impulso – acerca da necessidade de reformar nosso sistema tributário.

Embora também esteja sendo formado um relativo consenso de que as discussões referentes à participação das unidades subnacionais na tributação das vendas devem estar circunscritas a um conjunto de impostos cobrados pela sistemática do valor adicionado, é intenso o debate, pois, se, por um lado, a harmonização internacional é a “palavra de ordem” a orientar a formulação de diferentes projetos de reforma, por outro lado, a viabilidade dos mesmos é condicionada pelas chances de que os distintos e conflitantes interesses de cada parte da Federação sejam razoavelmente atendidos, o que significa que também não existe um único caminho a ser seguido.

Certamente, a impossibilidade de que todos os interesses sejam simultaneamente contemplados e os impactos federativos das mudanças sugeridas representam um dos maiores obstáculos a serem enfrentados na condução do processo de aprimoramento tributário. Ou melhor, como não é possível empreender este processo sem que nenhuma alteração ocorra nas relações intergovernamentais, grande parte da resistência às mudanças reside no desconhecimento dos efeitos destas alterações, mesmo porque a solução para o problema não é única e muitas vezes não existem informações suficientes que permitam antecipar seus resultados.

A negociação das alterações necessárias e inevitáveis dentro de qualquer projeto de reforma nos termos sugeridos seria facilitada, pelo menos em parte, através do conhecimento de diferentes alternativas sugeridas na literatura de finanças públicas para lidar com as questões referentes à tributação do consumo em contextos federativos. É bem verdade que este conhecimento, em termos numéricos, não antecipa os resultados das mudanças empreendidas por qualquer proposta de reforma, mas é fundamental ao esclarecimento de uma série de dúvidas que obscurecem o debate e impedem o avanço da discussão.

Outra iniciativa relevante é a investigação da experiência internacional acerca da administração de tributos sobre o valor agregado em países federados ou entre aqueles que

suprimiram suas fronteiras com o intuito de formar um mercado comum. Sem dúvida, os arranjos escolhidos nesses países refletem a forma como são concebidas suas relações federativas bem como o comportamento dos fluxos financeiros e produtivos, indicando que não existe um modelo ideal, adotado em uma dada nação, que deve ser copiado pelas demais. Ao contrário, como as experiências internacionais dizem respeito às suas respectivas especificidades, evidenciam as (im)possibilidades de utilização de um mesmo modelo de tributação em distintas realidades e, portanto, fornecem importantes lições a serem aprendidas.

Feitas estas considerações, o objetivo desse trabalho é, através do estudo desses dois elementos, identificar as principais questões relativas à tributação do consumo pela sistemática do valor adicionado em contextos federativos à luz das exigências impostas pelas tendências internacionais em curso e dos limites colocados por essa forma de organização político-institucional, e, com isso, prestar uma contribuição ao debate acerca da reforma tributária brasileira. Para tanto, procura-se estabelecer alguns parâmetros que possam nortear as discussões subjacentes à necessidade de remodelar o sistema de tributação do consumo subnacional, particularmente o estadual.

O capítulo 1, em termos conceituais, visa, na primeira parte, demonstrar os motivos pelos quais foi considerado que um IVA-Consumo é, qualitativamente, uma forma superior de tributação das vendas. E, na segunda parte, apresentar os problemas concernentes à distribuição de competências tributárias em Federações, de forma genérica, e especificamente com relação à tributação do consumo tomando-se por base os dois critérios supracitados.

O capítulo 2 procura analisar os modelos mais convencionais tratados na literatura de finanças públicas para lidar com as dificuldades referentes à repartição de competências dos tributos incidentes sobre o consumo.

O capítulo 3, na primeira parte, procura descrever como se apresentam as questões mencionadas em algumas experiências selecionadas, a saber: União Européia (em sua totalidade), Alemanha, Estados Unidos e Canadá. Na segunda parte, são analisadas as dificuldades presentes na tributação do consumo subnacional no Brasil por meio do ICMS e algumas sugestões para reformá-la.

Finalmente, na conclusão, procura-se resumir os principais pontos levantados ao longo do trabalho que, confrontados com algumas características do Brasil, indicam as possibilidades de que certas alternativas sejam consideradas um bom caminho de reformulação da tributação do consumo subnacional.

2. ASPECTOS CONCEITUAIS

2.1. POR QUE UM IVA-CONSUMO?

2.1.1. Determinação da base de incidência e de recolhimento dos impostos sobre vendas

A tributação das vendas é equivalente a uma forma de tributação aplicada indiretamente sobre os gastos dos agentes econômicos. Sua base de incidência pode constituir-se:¹⁸

- i) do consumo final de mercadorias;
- ii) do consumo final de algumas mercadorias selecionadas;
- iii) da aquisição de mercadorias destinadas aos consumo final e ao investimento; e
- iv) da totalidade das transações da economia, inclusive as referentes ao consumo intermediário.

Quanto ao recolhimento, o imposto pode ser arrecadado em um único estágio (sobre as vendas no varejo ou no atacado, ou sobre os produtores) ou em múltiplos estágios (sobre o valor adicionado ou sobre o faturamento das empresas).

A combinação entre as alternativas de base de incidência e de coleta resulta em uma série de possibilidades. Dentre todas, o imposto sobre a totalidade das transações, sem que haja compensação com o montante recolhido anteriormente é o menos desejável, por tratar-se de um tributo cumulativo – incidente "em cascata".

Em consequência da cumulatividade: a carga tributária sobre diferentes mercadorias depende do número de transações efetuadas até que as mesmas encontrem-se acabadas, não há

¹⁸ A esse respeito, ver Quadros (1994).

neutralidade no tocante à alocação de recursos, verifica-se distorções nos preços relativos, estímulos à integração vertical das empresas e inibição do crescimento econômico através da taxaço dos bens de capital, de forma direta ou indireta pela tributaço dos insumos utilizados na produço desses bens. Também são sérios os danos à competitividade dos produtos nacionais no mercado externo, por não ser permitida completa desoneraço das exportações, e interno, quando os produtos importados não são tributados no país de origem segundo as mesmas regras.¹⁹

Para evitar a cumulatividade é necessário que os impostos sobre vendas não onerem as transações intermediárias do processo de produço e distribuição de mercadorias. Sua base de incidência deve ser constituída apenas dos gastos finais dos agentes econômicos de tal sorte que todos os bens e serviços sejam tributados somente na proporço do valor que lhes é adicionado.²⁰

Se nestes gastos estão incluídas as aquisições de bens de capital tem-se o chamado IVA-Produto que, apesar de não apresentar os mesmos problemas que os impostos "em cascata", não são recomendados por representarem um desestímulo ao investimento produtivo.

Por eliminação, a melhor escolha é aquela onde a base de incidência do imposto é a parcela consumo da renda. Os impostos com incidência seletiva sobre determinadas mercadorias (também conhecidos como *excise taxes*) devem ser complementares à tributaço geral do consumo, pois a escolha exclusiva de uma base mais restrita traria a necessidade da imposição de alíquotas substancialmente mais elevadas para obter a mesma receita.

Existem dois mecanismos de tributar apenas os gastos finais dos agentes econômicos: ou tributa-se somente o último estágio da distribuição de mercadorias ou o valor adicionado em cada uma das etapas do processo de produço e circulação. Isto é, a imposição e coleta podem se processar em estágio único, normalmente na etapa varejista, constituindo o chamado imposto

¹⁹ Segundo Shoup (1988: 140-1): "The turnover tax will have been levied several times on the constituents of the good that is exported, including constituents not physically embodied in exported good (such as fuels and the wearing out of machinery in production of the good). If this cumulated turnover tax could be estimated fairly closely, a refund of the total could be given, thus freeing the good for export. In practice, a rough estimate is all that can be offered – which may result in overrefunding or underrefunding of the actual tax on exports. Countries importing these goods may protest that they have been subsidized, while the exporters are denouncing an export penalty. The misgivings are important if the countries are about to enter into an economic union in which intraunion trade is to be free of import duties."

²⁰ Conforme aponta Mikesell (1998:57), "The value-added tax applies to each economic transaction in the flow of output from manufacturer to distributor to retailer to the household consumer on the difference between product sales and product purchases by the firms (...) The total tax accumulates but does not cascade, because the tax applies only to the added rather than total value at each stage, on transactions from manufacture to sale to the final customer."

sobre vendas a varejo (IVV),²¹ ou em múltiplos estágios, correspondendo ao imposto sobre valor adicionado (IVA).

Pelo menos em tese, o IVV e o IVA produzem os mesmos resultados dado que a única diferença entre ambos reside na forma como a receita é coletada – sob o IVV, a receita é arrecadada de uma só vez, sob o IVA, o recolhimento do tributo é diluído ao longo da cadeia de produção e circulação de mercadorias. No entanto, na prática, esta diferença tem implicações, conforme as salientadas em Tait (1991) e Shoup (1988), que fazem com que o IVV e o IVA não possam ser considerados formas equivalentes de tributação:

- i) quando é levado em consideração que, por razões econômicas e administrativas, não é apropriado incluir as vendas realizadas por pequenos estabelecimentos na base de cálculo, quer de um IVA ou de um IVV, em termos de arrecadação, é mais significativo o comprometimento engendrado pelas isenções quando o imposto é recolhido em etapa única.²² Particularmente, a oferta de serviços no estágio varejista é efetuada por empresas de pequeno porte, indicando que é muito difícil tributá-los por meio de um IVV. Isto implica que sua base de incidência, regra geral, é mais estreita que a de um IVA, de modo que, para obter a mesma receita, sua alíquota deve ser majorada.²³
- ii) as vendas dos varejistas são destinadas principalmente aos consumidores finais, mas existem casos onde são realizadas transações com propósitos produtivos e comerciais. Se todas as aquisições no varejo são tributadas pelo IVV, independente da sua finalidade, alguma cumulatividade não pode ser evitada. Para contornar o problema, a cada operação, há necessidade de distinguir entre as transações intermediárias e finais para que somente as últimas sofram a incidência do imposto. Além deste procedimento envolver um

²¹ Segundo Varsano (1984), dentre os impostos uniestágios, apenas o IVV é capaz de se aproximar do conceito de imposto geral. Os demais, sobre vendas por atacado ou ao nível do produtor, fatalmente ocasionam diferenciação da alíquota efetiva entre produtos, pois uma parcela variável do valor adicionado ao bem final não é incluída na base dos mesmos.

²² O comprometimento da arrecadação do IVA é menor porque a isenção pode ser parcial. Apenas o valor adicionado nas mercadorias produzidas por estas empresas não é tributado e o IVA relativo às transações precedentes é recolhido normalmente. Sob um IVV, como a coleta é processada em um único estágio, sempre que uma isenção é concedida, o valor integral das vendas de um dado estabelecimento não é tributado.

²³ Conforme salienta Shoup (1988:150): “If administrative considerations require that all very small firms be left outside the tax, the resulting decrease in tax base will be larger under an RST. Each small retailer left outside the system means a decline, in the RST base, of entire value of the goods it sells; under a VAT only the value added by this small retailer is lost.”

razoável grau de complexidade, nem sempre é simples operá-lo,²⁴ o que significa que o IVA garante de forma muito mais eficiente a não tributação dos insumos adquiridos na etapa varejista.²⁵

- iii) nas circunstâncias onde é complicado identificar uma venda no varejo segundo seu objetivo – se para consumo pessoal e produtivo e/ou comercial – ou se opta pela não diferenciação ou a transação deve ser excluída da base de cálculo do imposto. Novamente, a oferta de serviços é ilustrativa, pois, além de estar usualmente associada a empresas de pequeno porte, como em várias situações é muito difícil determinar sua finalidade, recomenda-se que não seja incluída nesta base.²⁶
- iv) aponta-se que o IVA apresenta desvantagens em termos de fluxo de caixa das empresas posto que o cumprimento da obrigação tributária requer uma mobilização de recursos maior que um IVV. No entanto, como o recolhimento do IVA é feito em um prazo maior que o do IVV, o problema fica minimizado.
- v) outra importante diferença entre os dois tributos reside na questão da evasão fiscal. Primeiro, à medida que o imposto não incidiu em estágios anteriores ao varejista é vantajoso para o contribuinte sonegar por meio da não emissão de notas fiscais. Segundo,

²⁴ Sob o IVA não há necessidade de diferenciar as transações segundo a natureza do comprador, pois, conforme será visto adiante, a não cumulatividade é garantida através da concessão de créditos aos tributos pagos na aquisição de insumos produtivos.

²⁵ Isto não ocorrerá se os mesmos forem parcialmente isentos de tributação, como é o caso dos estabelecimentos prestadores de serviços financeiros. Sem dúvida, quando estes estabelecimentos efetuassem transações com contribuintes, alguma cumulatividade não seria evitada, contudo, sendo reduzido o número de isenções parciais, é de se esperar que possíveis efeitos de cumulatividade sejam muito menores sob o IVA do que sob o IVV.

²⁶ Segundo Mikesell (1998: 58-9): "... many services are characterized by a labor high content in their price, so that providers tend to be specialized, small in size, and sometimes not sophisticated in the tax system. Furthermore, many services are sold to both business and individuals and making the appropriate segregation for sales tax purposes could be complicated. Excluding them all provides a simple way of keeping business purchases out of the tax – but also sacrifices a rapidly growing sector consumption expenditure from the tax". De acordo com Shoup (1988: 150): "Services are somewhat more easily taxed under a VAT, without giving rise to taxation of services used by a business. Under a retail sales tax, each sale of a service must be designated either as one to consumers or one to the firms. No such distinction is needed under a VAT, where the buyer of the service (not the seller) implements the exemption through the tax credit mechanism". Finalmente, nas palavras de Tait (1991:3): "A retail sales tax is usually identified with the sale of goods and not services. For example, transport, telecommunications, professional services, and construction are not usually taxed under the RST. In practice, the VAT has been applied to a larger tax base including most goods and services and, hence, has required a lower tax rate to collect the same revenue as an RST".

a necessidade de majorar as alíquotas para obter uma arrecadação semelhante a de um IVA e o tratamento assimétrico dado às transações intermediárias e finais estimulam e facilitam comportamentos desonestos. Finalmente, como a coleta do tributo ocorre em inúmeros pontos do comércio varejista cujas vendas, em boa medida, não requerem fatura e a única evidência de que foram realizadas são as fitas das máquinas registradoras, a fiscalização do IVV é mais difícil que a do IVA.

Em resumo, um IVV é uma forma de tributação superior aos gravames incidentes sobre o faturamento bruto. Não obstante, é possível que alguma cumulatividade não possa ser evitada como a que ocorreria no caso das transações entre varejistas e destes com atacadistas ou produtores. Além disso, é potencialmente suscetível a fraudes e, paralelamente, sua fiscalização é difícil de ser feita. Certamente, várias cláusulas poderiam ser introduzidas na legislação para contornar os tais problemas, a questão é que isto pode se traduzir em aumento dos custos administrativos e da complexidade do sistema tributário.

Ou seja, apesar do IVV representar uma alternativa aos tributos com características de incidência “em cascata”, pelos motivos expostos, defende-se o IVA como uma forma preferível de tributação das vendas. É recomendável, primeiro, por atender ao ideal de que os tributos sobre vendas incidam apenas sobre o consumo final de mercadorias e, segundo, por sua coleta se processar em estágios múltiplos.

2.1.2. Método de cobrança do IVA

O montante devido do IVA pode ser calculado segundo três métodos: adição, subtração e crédito fiscal.

No *método da adição*, o valor adicionado é calculado somando-se o pagamento feito a todos os fatores de produção, inclusive os lucros auferidos em determinado período. O *método da subtração* apura o valor adicionado pela diferença entre o total das vendas e o total da compra de insumos. Nos dois métodos, uma vez encontrado o valor adicionado, aplica-se sobre mesmo a alíquota e chega-se ao imposto devido.

No *método do crédito fiscal* aplica-se a alíquota sobre o valor de cada venda, deste montante, subtrai-se o IVA arrecadado em cada compra. Ao contribuinte é concedido um crédito dos impostos pagos nas etapas anteriores que é abatido da sua dívida que surge quando uma nova transação é realizada.

Os três métodos divergem, portanto, quanto à forma de apuração do montante devido do imposto. Enquanto nos métodos da adição e subtração a alíquota é aplicada diretamente sobre a base tributária, no método do crédito, a alíquota incide sobre o valor de cada venda, mas o que determina o montante de imposto a recolher é a diferença entre a soma dos débitos de IVA relativos a cada venda e a soma dos créditos referentes a cada compra.

Embora nos três casos a base tributária seja a mesma – o valor adicionado ao longo da produção e distribuição de mercadorias –, as diferenças com relação à forma de apuração do imposto possuem implicações que podem fazer com que um método seja preferível a outro. Defende-se aqui que a melhor forma de apuração é o método do crédito, sendo o da adição raramente utilizado para a tributação do consumo através do IVA.²⁷

As vantagens do método do crédito estão intimamente associadas ao fato das dívidas tributárias dos contribuintes estarem relacionadas entre si. Disto decorre a existência de um importante elemento autofiscalizador, maior eficácia para desonerar os investimentos, a possibilidade de utilização de múltiplas alíquotas sem implicar em perda de receita para o fisco e a não tributação de certas mercadorias em função de propósitos sociais ou econômicos.

O elemento autofiscalizador reside no fato de que os contribuintes só têm direito ao crédito do IVA incidente na aquisição de insumos quando, através da emissão de notas fiscais, declaram sua própria dívida com o fisco. São poucos os incentivos ao subfaturamento, pois a empresa vendedora teria que arcar com o risco de ser descoberta e a compradora, na suposição de

²⁷ O método da adição, além de não contar com as vantagens do método do crédito, possui inconvenientes que o fazem não ser considerado uma alternativa de apuração do IVA incidente sobre o fluxo de receita gerado na venda de mercadorias. Segundo Tait (1991:4-5): “The problems of such accounts-based VAT are (1) the VAT will be seen by business as simply a supplementary corporate profits tax and by labor as another payroll tax; (2) accounts are closed only once a year so any VAT payments other than the annual payment would have to be provisional; (3) the invoice audit trail is sacrificed; (4) the potential cross-check to validate corporate profits is sacrificed; (5) only a single rate can be used; and (6) at the present the General Agreement on Tariffs and Trade recognizes only a VAT as a sale tax to be rebated on exports...”

que a evasão estivesse fora de seu alcance, teria que recolher um montante maior de imposto sobre suas vendas (Rezende e Silva, 1974).²⁸

No tocante à desoneração da aquisição de mercadorias para fins de investimento, não é vedada a possibilidade de que o IVA cobrado segundo os métodos da adição e subtração incidam somente sobre o consumo, mas as chances de que os mecanismos adotados para cumprir este propósito não sejam eficazes não são pequenas.

Sob o método da adição uma medida apenas do consumo poderia ser obtida se os gastos correntes com bens de investimento fossem deduzidos quando da apuração do “lucro líquido”, mas dada a complexidade envolvida neste procedimento o IVA cobrado segundo este método usualmente está associado à sua imposição sobre a totalidade da renda. Sob o método da subtração, a desoneração dos investimentos requer que os bens de capital, no ano de sua aquisição, sejam deduzidos do valor total das vendas de um determinado contribuinte.

Embora o método da subtração não possua os mesmos problemas que o da adição, também apresenta desvantagens com relação ao método do crédito posto que, nesse caso, não é preciso excluir as mercadorias destinadas ao investimento da base de cálculo para cumprir a meta da desoneração. Para tanto, basta conceder ao contribuinte um crédito referente aos tributos pagos nas aquisições de bens de capital que pode ser abatido de sua dívida tributária relativa à venda de produtos por ele fabricado ou distribuído.

O método do crédito é o único que permite a diferenciação de alíquotas nos diversos estágios da produção e circulação de mercadorias sem acarretar queda na arrecadação. Como o montante total de IVA coletado é determinado pela alíquota praticada nas transações finais, é possível praticar uma alíquota menor em um estágio intermediário da atividade econômica e recuperar a receita perdida na etapa posterior. Só haveria perdas se tal alíquota fosse praticada no

²⁸ Conforme salientado, o argumento de que um IVA cobrado segundo o método do crédito possui um elemento autofiscalizador não significa que não existe a possibilidade de sonegação do imposto, mas apenas que tal elemento não está presente em outras formas de tributação. Na verdade, o fato das dívidas tributárias dos contribuintes estarem relacionadas sob o método do crédito, aponta para a existência de um instrumento através do qual o fisco pode cotejar as vendas de outros comerciantes com as faturas que indicam o crédito referente ao IVA que foi pago, mas, se este mecanismo de controle não é efetuado, não é de se esperar que, por si só, o risco de evasão seja pequeno ou nulo. Segundo Shoup (1989:148): *As to administration, the value added tax does an element of self-enforcement that is lacking in other types of general sales tax. The firm buying from another firm is harmed if its vendors understates the price actually charged, in a effort deceive the tax administration and reduce its own VAT. The purchasing firm's credit for input tax is correspondingly reduced, and this net VAT payable is increase. This conflict of interests between customers and suppliers is particularly noticeable when tax administrators check the records of two firms with respect to particular transactions. A discrepancy between the two firms' tax records rings a warning bell: one of them must be cheating, or at least incorrect. In contrast, the turnover tax and other types of sales tax take no account of what a firm pays for its input, in computing the firm's tax.*

último estágio; já com os outros métodos, a diferenciação de alíquotas sempre implica em queda na arrecadação.

Merece destaque o caso extremo da diferenciação de alíquotas que diz respeito às isenções que, para fins didáticos, serão divididas em dois tipos: parciais ou plenas. No primeiro caso, as vendas de uma dada empresa são isentas de tributação, porém a mesma não tem direito a creditar-se do IVA coletado nas aquisições feitas de outras firmas. No segundo caso, além da isenção nas vendas, é concedido um reembolso dos tributos pagos em etapas anteriores; em tal caso, diz-se que transação foi tributada a uma alíquota zero.

Sob os métodos da adição e subtração, via de regra, não é possível conceder isenções plenas. Como a alíquota é aplicada diretamente sobre a base tributária, é difícil identificar o montante de IVA recolhido em todos os estágios que precederam a fabricação da mercadoria a ser isenta de tal sorte que um reembolso possa ser concedido. A menos que se praticasse em todas as etapas uma alíquota zero, sob estes métodos, só é possível conceder isenções parciais, ou seja, apenas o valor adicionado em determinada etapa da produção e distribuição de mercadorias pode ser isento de tributação.²⁹ Isto se transforma em um grande obstáculo quando se tem por meta a desoneração de certos produtos, como, por exemplo, daqueles destinados ao consumo das classes de renda mais baixa e ao exterior.

Sob o método do crédito, mercadorias destinadas a fins específicos podem ser tributadas a uma alíquota zero sem a necessidade de impor esta mesma alíquota nas etapas que antecederam a sua fabricação. Para tanto, basta isentar de tributação o valor das mercadorias em questão e conceder ao contribuinte um crédito referente aos tributos pagos em etapas anteriores. Este crédito pode ser abatido da dívida tributária oriunda de transações não isentas e, no caso em que

²⁹ McLure (1980:128), utiliza o caso em que se deseja isentar de tributação certos bens vendidos no varejo para ilustrar a diferença entre as três formas de apuração do IVA: "Under either the addition or subtraction approaches only the value added at the retail stage would escape tax. By comparison, under the credit method the entire retail value of the product would be exempt. This points up a crucial characteristic of the credit method: since credit is allowed at every stage in the production-distribution process for taxes paid at the previous stage, the rate applied to the final domestic sale (to consumers or for export) dictates the aggregate tax burden on the sale, regardless of the rate applied at earlier stages."

exceder o montante devido, deve ser adequadamente devolvido, inclusive em dinheiro, se for o caso.³⁰

Porém, vale ressaltar, que a concessão de isenções deve ser feita de forma cuidadosa, especialmente quando aplicadas aos primeiros estágios da atividade econômica. As isenções parciais implicam na possibilidade de supertributação, pois o imposto devido na etapa seguinte não será calculado sobre o valor adicionado na fabricação de um dado produto, mas, sim, sobre o seu preço de venda.³¹ Já as isenções plenas, não provocam supertributação, mas interrompem a cadeia débito-crédito fazendo desaparecer aquele elemento autofiscalizador e estimulando comportamentos fraudulentos.

Por esta razão, é preciso evitar a utilização de expedientes que enfraquecem a cadeia débito-crédito. Dentre os mesmos, a concessão de um número excessivo de isenções é o menos recomendável, esta deve ser substituída pela cobrança alíquotas reduzidas, sempre que for possível.

Em resumo, os principais méritos do método do crédito estão relacionados ao fato das dívidas tributárias dos contribuintes não serem independentes entre si, através da cadeia débito-crédito formada pelas diferentes etapas da atividade econômica tem-se um importante instrumento de fiscalização. É possível diferenciar alíquotas sem afetar o volume de receitas que se deseja arrecadar e desonerar os investimentos e as exportações sem recorrer a procedimentos excessivamente complexos.

³⁰ Na verdade, o método da subtração, sob determinadas condições, permite a concessão de isenções plenas. Contudo, como estas condições são muito restritivas, apontou-se o método do crédito como sendo o único que permite atingir este objetivo. As considerações de Shoup (1985: 18-9) são ilustrativas acerca das diferenças entre os dois métodos: "The chief virtue of the tax-credit method is the manner in which it can exempt exports (...) The credit method can refund all prior-stage VAT payments (...) The exporter submits a tax return and subtracts from his zero gross tax the sum of the gross taxes shown on his purchase invoices. Thus the exporter gets a cash refund from the Treasury of that cumulated tax from earlier stages (...) the subtraction method offers no such means of computing, for a tax refund at exporting stage, the exact amount of VAT that had been paid at earlier stages. If, indeed, one could assume that all prior stages of the exported good had paid VAT and had paid it at just one rate, that rate could be applied to the sales figures on the invoices to the exporter, and a refund easily computed. But these assumptions are not always correct. The tax credit, in contrast, automatically wipes out all vertical differences in rates, leading to a VAT, on the full value-added, at the rate applicable to the last transaction. It is this full VAT that is refunded."

³¹ Para evitar o problema, um imposto presumido poderia ser computado e utilizados como crédito pelos contribuintes não isentos.

2.1.3. Alocação da receita tributária oriunda de transações internacionais

Vimos que, no tocante ao comércio internacional, há que se decidir sobre os ajustamentos de fronteira – chamados na literatura internacional de “*border tax adjustments*” (BTAs) – referentes aos impostos incidentes sobre o fluxo externo de mercadorias. Tais ajustamentos estão relacionados com o princípio através do qual se deseja alocar a receita tributária oriunda das trocas internacionais de mercadorias.

Quando um imposto é cobrado segundo o princípio da origem diz-se que o mesmo incide sobre a produção das empresas em território nacional,³² ou seja, o tributo incide, à alíquota local, sobre todos os bens e serviços produzidos internamente. As exportações são tributadas, mas as importações não (nem ao entrarem no país nem em transações posteriores quando são incorporadas como insumos em outros produtos ou são revendidas).

Com o princípio do destino, tributa-se apenas os bens consumidos no mercado nacional, neste caso, o imposto incide sobre a utilização dos produtos independente dos mesmos terem sido fabricados internamente.³³ As exportações são completamente desoneradas de tributação enquanto as importações são sujeitas ao mesmo sistema de tributação das vendas que os produtos domésticos.³⁴

Conforme mencionado, o novo contexto internacional, marcado por um maior grau de abertura comercial, engendra a necessidade da harmonização internacional dos sistemas tributários domésticos, particularmente no tocante à tributação das vendas. Recomenda-se que diferenças entre os sistemas de tributação nacionais não afetem a competitividade interna e externa de produtos similares fabricados em distintos países e provoquem modificações nas

³² Com relação a este ponto uma importante ressalva deve ser feita. Quando foi argumentado que um IVA-Consumo é a melhor forma de tributar as vendas vinculou-se este conceito à alocação da receita nas operações internacionais segundo o princípio do destino. Na verdade, este expediente foi utilizado apenas para facilitar a exposição, pois, é possível que, mesmo sob o princípio da origem, o IVA, no mercado interno, incida apenas sobre o consumo, para tanto, bastaria isentar os bens de capital de tributação.

³³ Existe a possibilidade de que uma combinação dos dois princípios seja adotada. Em tal caso, tem-se um imposto interno sobre a utilização dos bens mais um imposto de exportação.

³⁴ Segundo Shoup (1985:13): “A VAT that taxes value added domestically to all goods, including goods that are exported, but does not tax value that has been added abroad and embodied in goods that are imported and sold domestically is said to use origin principle. It tax all, and only, value that originates within the country. Exports are taxable, imports are exempt. In contrast is the destination principle: the country taxes all value added, at home and abroad, of goods that are destined to be purchased by domestic consumers. Exports are exempt, imports are taxable”.

decisões locacionais de produção e investimento, bem como de consumo. Logo, é fundamental que os impostos sobre vendas sejam cobrados segundo o princípio do destino.³⁵

Isto é, quando se impõe como regra do comércio internacional que as exportações devem ser completamente desoneradas de tributação, tem-se uma situação na qual os produtos importados são tributados à mesma alíquota e de acordo com as mesmas regras impostas nas transações domésticas e, conseqüentemente, é assegurado que as possíveis vantagens competitivas destes com relação aos fabricados internamente não sejam explicadas por diferenças nos sistemas de tributação das vendas.³⁶

Por esta razão, dentre outros motivos, argumentou-se que os impostos incidentes sobre a totalidade das vendas/transações não são adequados às exigências impostas pelo atual cenário internacional. A opção por uma base de cálculo que tenha apenas o valor adicionado como referência, ao evitar a cumulatividade, se mostra mais adequada ao propósito da desoneração das exportações. Um IVA cobrado segundo o método do crédito fiscal permite aplicar uma alíquota zero às exportações na medida em que o valor adicionado na sua fabricação não é tributado e é concedido ao contribuinte um reembolso do que já foi recolhido nos estágios anteriores, de forma direta ou permitindo que tal direito seja usado para abater a dívida tributária oriunda de transações domésticas.

Em síntese, dadas as distorções provocadas, não apenas no tocante ao comércio internacional, por um imposto incidente sobre o faturamento bruto de todas transações efetuadas no processo de produção e circulação, inclusive as intermediárias, o mesmo não é considerado uma boa alternativa para tributação das vendas. Há consenso de que a tributação das vendas deve compreender uma modalidade de impostos que incidam apenas sobre o consumo final de mercadorias e que represente uma forma indireta de tributação dos que utilizam os produtos, ou seja, que tenham somente o valor adicionado como base de cálculo e que sejam cobrados segundo o princípio do destino.

³⁵ Alguns autores argumentam que, sob determinadas condições, o princípio do destino e origem seriam equivalentes. No entanto, como estas condições são bastante restritivas, o princípio do destino é considerado uma forma mais adequada de cobrar tributos sobre vendas quando se tem por meta a eliminação de distorções sobre a competitividade dos produtos domésticos, interna e externamente, em função de motivos essencialmente tributários. A esse respeito ver Shoup (1985), Cnossen (1986) e Varsano (1979).

³⁶ A respeito das regras de comércio internacional impostas pelo GATT (General Agreement on Tariffs and Trade), ver Messere (1994).

2.2. A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO EM FEDERAÇÕES³⁷

2.2.1. O problema da distribuição de competências tributárias em contextos federativos.

Antes de tratarmos especificamente da tributação do consumo em Federações algumas considerações gerais acerca da divisão de competências tributárias devem ser feitas.

Um trabalho realizado pela FUNDAÇÃO³⁸ em 1995, define o conceito de Federação como uma forma de organização territorial do poder, de articulação do poder nacional com os poderes locais. Determinar os motivos que fazem com que um país opte por uma ordem federativa não faz parte do escopo deste trabalho. O importante a ser ressaltado é que as discussões em torno do federalismo apontam para uma tendência cada vez maior em direção à descentralização do poder político e da oferta de determinados bens e serviços públicos. Argumenta-se que a descentralização permite que a população tenha maior influência sobre as decisões governamentais que lhes afetam diretamente e que demandas específicas sejam, em certa medida, atendidas.

Para que a descentralização se torne uma realidade é fundamental que os governos subnacionais gozem de autonomia fiscal através do controle sobre uma fonte de recursos próprios. A questão que se coloca, então, é a de determinação de quais fontes de receitas podem e devem ser atribuídas às esferas subnacionais e de que forma esta atribuição pode ser feita. A este conjunto de indagações costuma-se chamar “o problema da distribuição de competências tributárias em contextos federativos” (McLure, 1998a).

Isto posto, ainda que a questão do federalismo não esteja relacionada a uma dimensão estritamente tributária, de repartição vertical (entre esferas de governo) e horizontal (entre um

³⁷ As discussões que se seguem tratam apenas das esferas de governo central e estadual/provincial, pois, em geral, os governos municipais não possuem competência própria para tributar vendas. Ainda que este não seja o caso de certos países, as observações ora apresentadas não são comprometidas.

³⁸ Fundação do Desenvolvimento Administrativo do Estado de São Paulo.

mesmo nível de governo) de recursos, o primeiro, dentre estes aspectos, será privilegiado na análise a seguir.³⁹

Segundo Musgrave (1983), a repartição de receita tributária entre distintos níveis de governo está intimamente relacionada com as funções exercidas por cada um deles.⁴⁰ Tais funções estão separadas em três grandes grupos: estabilização macroeconômica, redistribuição de renda e alocação de recursos. A primeira diz respeito à manutenção do nível de emprego e da estabilidade dos preços, a segunda, relaciona-se com a busca por uma distribuição mais eqüitativa de renda; ambas, normalmente são delegadas ao governo central. A terceira, engloba o financiamento e a oferta de bens e serviços públicos que pode e deve ser realizada por mais de uma esfera de governo.

Dessa forma, a competência legislativa sobre os tributos que se prestam às duas primeiras funções como, por exemplo, é o caso do imposto de renda, deveria ser prioritariamente atribuída ao governo central. Também deveria ser evitada a utilização pelos governos subnacionais de tributos que fossem exportados a outras jurisdições, provocassem distorções nas decisões locacionais de investimento, produção e consumo, interferissem no comércio internacional e gerassem problemas de coordenação interna, como, via de regra, pode ocorrer com os impostos incidentes sobre vendas. Isto posto, o problema da distribuição de competências tributárias, pelo menos em tese, estaria relacionado com a terceira função.

McLure (1998a) argumenta que um dos critérios que poderiam ser utilizados na definição destas competências é o princípio do benefício. Segundo este princípio, recomenda-se que, sempre que possível, a oferta de bens e serviços públicos deve ser financiada pela cobrança direta ao usuário ou pela instituição de taxas e contribuições. Tal critério é considerado justo e eficiente,

³⁹ A análise desenvolvida neste tópico privilegia a distribuição vertical de recursos tributários entre distintas esferas de governo com base no suposto de que a descentralização requer que as unidades subnacionais tenham soberania fiscal através do acesso a uma fonte de recursos próprios. Isto não significa que, para o cumprimento deste objetivo, não seja necessária a realização de transferências intergovernamentais que visem a correção de desequilíbrios horizontais; ao contrário, isto é particularmente importante nos países onde a disparidade econômica regional é acentuada.

⁴⁰ Para simplificar a exposição está sendo suposto que a repartição de receita tributária corresponde a uma distribuição vertical de recursos entre o governo central e as unidades subnacionais. Como estas unidades podem compreender, dependendo do país, governos estaduais/provinciais e municipais/locais, nada impede que as mesmas considerações sejam utilizadas com relação à distribuição de recursos dos governos estaduais em benefício dos municípios.

pois estimula um controle maior da população sobre as despesas públicas e, com isso, um emprego mais responsável dos recursos econômicos nacionais.⁴¹

De acordo com este critério, a atribuição de competências tributárias aos distintos níveis de governo deve refletir os custos e os benefícios gerados por seus respectivos gastos, o que significa que a correta atribuição depende da distribuição dos encargos entre tais esferas. O governo central deve se responsabilizar por despesas cujos benefícios se estendem para além das fronteiras subnacionais ou que são caracterizadas por economias de escala que a esfera subnacional não consegue obter. Já os governos subnacionais devem ofertar bens e serviços caracterizados por pequenas economias de escala, cujos benefícios transbordam dentro de estreitos limites para outras jurisdições.

A questão é que muitos bens e serviços ofertados pelo setor público, inclusive pelos governos subnacionais, produzem o que se pode chamar de “benefícios generalizados”. Nesse caso, o seu financiamento não pode ser associado à cobrança direta ao usuário ou pela imposição de gravames diretamente relacionados aos benefícios, mas deve ser vinculado genericamente aos tributos pagos pela sociedade. Partindo do suposto de que os benefícios gerais de gastos governamentais estão fortemente vinculados com a renda ou consumo privado, seria pertinente que mais de um nível de governo tivesse acesso a estas bases de incidência.

Assim, embora por um lado seja recomendável que certos tributos sejam de competência legislativa do governo central, quando as unidades subnacionais ofertam bens e serviços que geram “benefícios generalizados”, dependendo do caso, não há como evitar que as mesmas também tenham participação em determinadas fontes de recursos. Isto significa que as discussões acerca da distribuição de competências tributárias não devem ser interpretadas como a necessidade de definição de quais bases deveriam ser exploradas por um único nível de governo. O importante é que esta distribuição seja feita de maneira a não causar iniquidade, distorções econômicas, dificuldades administrativas e de cumprimento da dívida tributária que não sejam aceitáveis. Disso decorre então a necessidade de escolher um modelo de atribuição de competências tributárias (McLure 1998a).

A divisão de competências tributárias entre distintos níveis de governo pode se dar basicamente segundo dois padrões: através da exclusividade impositiva atribuída a cada instância

⁴¹ Entre os exemplos de tributos cobrados segundo este princípio, encontram-se aqueles incidentes sobre a propriedade de veículos automotores e sobre combustíveis que podem ser usados para a construção e manutenção de estradas e rodovias.

de governo e/ou da repartição de uma base de incidência. Esta última pode ainda assumir três formas: competência concorrente, partilha tributária ou competência partilhada.

A exclusividade impositiva, grosso modo, está associada à cobrança de tributos que se prestam ao financiamento de despesas especificamente realizadas por um determinado nível de governo ou que tenham função regulatória, e, usualmente, é atribuída ao governo central.

A competência concorrente corresponde a um modelo onde bases de cálculo comuns são exploradas simultaneamente por mais de uma esfera de governo. Isto é, este modelo supõe a imposição de modo independente, por parte dos diferentes níveis de governo, de dois ou mais tributos sobre uma mesma base de incidência.

A liberdade com estes níveis de governo decidem sobre o tipo de tributo que vão cobrar, definem a base de cálculo e a alíquota e administram o imposto, condiciona o seu grau de autonomia sobre uma determinada fonte de recursos próprios. Se o modelo é levado ao extremo, existe ampla autonomia com relação a estes aspectos, inclusive das esferas subnacionais, entre si, e com relação a uma instância superior de governo. O problema é que quando não há coordenação horizontal e vertical o modelo está sujeito a inconsistências, duplicação de esforços, sobreposição de tributos e excessiva complexidade administrativa para o fisco e contribuintes.

Para contornar estas dificuldades, é preciso a 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.

A partilha tributária corresponde a um modelo onde apenas uma das partes, normalmente o governo central, tem competência para instituir um determinado tributo e uma parcela da receita deve ser entregue à outra segundo critérios definidos em lei e através de alguma fórmula. O tributo cuja receita é partilhada possui legislação uniforme em toda Federação, via de regra, cabe ao governo central as responsabilidades pela determinação da sua base de cálculo e alíquotas, bem como pela arrecadação e distribuição do montante que cabe às unidades subnacionais. Usualmente, as esferas locais têm ampla liberdade sobre a utilização dos recursos transferidos, mas podem ou não ter controle sobre o volume que lhes cabe dependendo de sua capacidade de participar no estabelecimento dos critérios de partilha.

Uma vez que a partilha tributária supõe centralização da legislação sobre um dado tributo, este modelo tem a vantagem evitar os problemas de coordenação vertical e horizontal que podem existir quando a competência é estabelecida de modo concorrente. Por outro lado, implica em

certo grau de comprometimento da autonomia das unidades subnacionais. Se estas unidades não podem influenciar nos percentuais da partilha, não têm controle sobre o volume de recursos transferidos e, portanto, é grande o comprometimento. Mesmo havendo liberdade no tocante à utilização dos recursos, se uma esfera superior de governo tem poder para, unilateralmente, alterar estes percentuais, as transferências não são consideradas uma fonte estável de recursos próprios.

Ao contrário, se a partilha é regida por regras constitucionais estáveis e critérios transparentes, previamente negociados entre as partes envolvidas, e os recursos subnacionais são repassados de forma automática, as transferências podem ser consideradas uma importante fonte de receita própria. Além disso, se estas unidades têm poder para influenciar nos percentuais de partilha, podem coletivamente alterar o volume de receita a que têm direito, sendo, portanto, menor o comprometimento de sua autonomia.

Uma pequena variação deste modelo consiste na possibilidade de atribuir competência às unidades subnacionais para impor sobretaxas ao tributo federal com autonomia para fixar as alíquotas. A responsabilidade pela definição da base de cálculo, pela arrecadação e distribuição da receita continuariam sendo do governo central, a diferença é que tais unidades, ainda que dentro de certos limites, teriam capacidade de alterar individualmente suas receitas. Este procedimento tem o mérito de conferir às esferas locais maior liberdade para acessar recursos próprios. Porém, vale ressaltar que, na prática, a forma como esta liberdade será exercida depende do grau de arbítrio do governo federal sobre o tributo partilhado.

Em outras palavras, independente da alternativa de partilha tributária adotada, do ponto de vista da correção de desequilíbrios verticais, é desejável que a mesma configure-se como uma situação na qual as unidades subnacionais tivessem, elas próprias, arrecadado seus tributos. Para tanto, o arbítrio do governo central sobre os tributos de sua competência legislativa deve ser limitado pelo estabelecimento de normas constitucionais estáveis que definam as bases de cálculo e as alíquotas dos impostos partilhados, assim como pela participação das unidades subnacionais na instituição dos percentuais de rateio. Além disso, também é necessário que tais unidades confiem que a receita que lhes cabe será corretamente repassada. Este último aspecto envolve a necessidade de que seja encontrado um adequado índice que efetue a distribuição da receita, que reflita a porção da base tributária que resulta ou possa ser atribuída à jurisdição competente.

A partilha de competência é uma situação intermediária entre o estabelecimento de competências concorrentes ou de partilha tributária. Uma base de cálculo comum é explorada

simultaneamente por mais de um nível de governo, mas não se trata da instituição de uma ou mais incidências legisladas de forma independente. Cada esfera de governo cobra seu próprio tributo, mas uma lei estabelecida uniformemente em todo território nacional define suas características básicas. A diferença com relação à partilha tributária é que, sob as condições estipuladas nessa lei, ambas as partes manteriam autonomia para arrecadar e administrar a parcela correspondente às alíquotas a elas atribuídas e, poderiam, inclusive, legislar supletivamente sobre a parte que lhes couber nesse tributo (Rezende, 1996).

A vantagem com relação ao modelo de competências concorrentes é que a harmonização horizontal e vertical dos tributos cobrados por distintos níveis de governo é alcançada de forma mais simples e objetiva. Com relação à partilha tributária, evita-se que os recursos subnacionais tenham que ser transferidos por uma instância superior de governo e o próprio sentido de partilha de competência indica que a instituição do tributo é conjuntamente decidida. Não se trata, por exemplo, da permissão de que as esferas locais imponham sobretaxas sobre um imposto cuja legislação é federal, e sim, da atribuição de competência para que cobrem, paralelamente ao governo central, um tributo cuja legislação é nacional.⁴²

Estabelecidos os distintos modelos de repartição de recursos tributários em Federações, em linhas gerais, um primeiro critério na escolha entre os mesmos tende a ser o grau de autonomia fiscal que deve ser permitido às unidades subnacionais para acessar e utilizar recursos próprios. A questão da autonomia, usualmente, é relacionada diretamente à capacidade que essas unidades tem para fixar suas próprias alíquotas, e, dessa forma, o modelo ideal seria aquele onde este requisito fosse respeitado ao máximo.

Porém, o que, em termos conceituais, é tido como ideal, nem sempre pode ser verificado na prática. A escolha de um modelo de atribuição de competências não é simples e, nem tão pouco, restringe-se à capacidade de determinação de alíquotas, esta opção está condicionada, dentre outros elementos, pela forma como se estruturam as relações federativas de cada país e relaciona-se com a natureza do tributo cuja competência poderia ser atribuída a estas esferas de

⁴² Sem dúvida, se as unidades subnacionais têm autonomia para definir as alíquotas das sobretaxas e a receita, ao invés de ser arrecadada pelo governo central e posteriormente distribuída à tais unidades, é coletada diretamente pelas instâncias locais, este modelo se assemelha ao da partilha de competência. A diferença reside no fato de que, a despeito destas instâncias terem participação na definição da repartição vertical de recursos, a receita coletada em cada jurisdição pode ser afetada por decisões tomadas unilateralmente pela esfera federal, pois as características básicas do tributo, por definição, não são conjuntamente estabelecidas.

governo sem maior comprometimento de princípios tidos como básicos quando da concepção de um determinado sistema tributário.⁴³

Em suma, procurou-se demonstrar que, independente do tipo de benefício gerado pelos gastos públicos, é conveniente que as instâncias inferiores de governo tenham acesso a uma fonte de recursos próprios e que possam utilizá-los de forma autônoma caso se tenha como meta a correção de desequilíbrios verticais e a descentralização de encargos. Este acesso pode se dar pela atribuição exclusiva de competências, através da exploração simultânea de uma mesma base de cálculo, pela partilha tributária ou de competência.⁴⁴ A escolha entre estas opções depende de uma série de fatores, dentre eles, do grau de autonomia fiscal desejado a cada esfera de governo. Contudo, a questão não é trivial, pois, se, por um lado, a autonomia é importante na definição dos critérios de repartição de recursos, por outro lado, é fundamental que não provoque desequilíbrio nas contas públicas e tenha impactos negativos sobre a estrutura produtiva e o nível de atividade. Este é justamente o problema da distribuição de recursos tributários em países federados.

2.2.2. Problemas da tributação do consumo em contextos federativos

À luz das considerações anteriores, a seguir, analisa-se, as implicações da atribuição de impostos gerais sobre o consumo às esferas inferiores de governo.

Segundo visto, a existência dos “benefícios generalizados” implica na necessidade de que mais de um nível de governo tenha acesso à receita oriunda da tributação do consumo. Por certo, os bens e serviços públicos relacionados com tais “benefícios” poderiam ser financiados por uma

⁴³ Segundo visto, há que se harmonizar a necessidade de arrecadar com a imposição de tributos que: (i) não afetem as decisões de produção e a alocação privada de recursos em função de motivos essencialmente tributários, assim como a competitividade dos produtos domésticos nos mercados interno e externo; (ii) representem baixos custos administrativos para o fisco e contribuintes e, ao mesmo tempo, uma fonte estável de recursos para o Estado; e (iii) contenham o maior grau possível de equidade.

⁴⁴ Partindo do suposto de que a soberania fiscal das unidades subnacionais relaciona-se com seu acesso à uma fonte de recursos próprios, não importa tanto diferenciar se este acesso se processa de forma direta ou pela partilha de um tributo com um nível superior de governo, e ainda, se esta partilha conta com critérios devolutivos e/ou redistributivos. Entretanto, quando é levado em consideração a questão da sua responsabilidade pela prestação de contas e pelo equilíbrio orçamentário, o fato de que governos subnacionais gozarem de soberania não significa que os mesmos prestam contas adequadamente. Assim, um fator que ajuda a aumentar a responsabilidade é a atribuição de competência para que tais unidades cobrem impostos, dado que isto aumenta a fiscalização por parte da população, que, nesta situação, tende a ter uma postura diferente do que quando os serviços públicos são financiados por transferências de esferas mais altas de governo.

outra fonte de recursos; a questão é que, especialmente nos países em desenvolvimento onde a renda constitui-se uma base estreita de tributação, um importante papel é atribuído à descentralização através dos tributos sobre a produção e circulação de mercadorias. Não menos relevante é o fato de que, a despeito do grau de desenvolvimento, é desejável que as fontes de recursos próprios das unidades subnacionais sejam o mais diversificadas possíveis posto que isto diminui sua dependência com relação às transferências de instâncias superiores de governo.

Nesse sentido, não é de se esperar que seja atribuída a qualquer esfera de governo competência exclusiva sobre a tributação do consumo; deve-se escolher outras formas de repartição de recursos, que, conforme salientado, depende de uma série de fatores.

Vimos que as mudanças impostas pelo novo contexto internacional implicam que os impactos de determinada política tributária não estão mais circunscritos aos limites do território nacional, o que torna imperativo que os países, expostos a um maior grau de abertura externa, busquem aperfeiçoar seus sistemas de tributação das vendas. É fundamental evitar que os efeitos de uma dada política tributária sejam exportados, afetem a competitividade dos produtos domésticos nos mercados interno e externo, e provoquem distorções nas decisões locais de produção e investimento, bem como de consumo. Isto significa que, em primeiro lugar, é necessário extinguir as formas de tributação que não correspondam ao conceito IVA-Consumo⁴⁵ e, posteriormente, realizar certos procedimentos que garantam que o tributo seja cobrado segundo princípio do destino.

Nos contextos federativos, quando às unidades subnacionais é atribuído competência para cobrar impostos sobre a produção e circulação de mercadorias, a possibilidade de que os efeitos de uma dada política tributária sejam exportados e provoquem distorções nas decisões locais dos agentes econômicos também está presente nas transações internas, particularmente porque, dada a ausência de fronteiras fiscais entre as distintas jurisdições, não há restrições legais à movimentação de mercadorias entre as mesmas.⁴⁶

⁴⁵ Por certo, esta é considerada a melhor alternativa de tributação das vendas, entretanto, vale ressaltar, que outros impostos que tenham apenas o valor adicionado como base de cálculo, sob certas circunstâncias também poderiam se prestar ao cumprimento do objetivo mencionado.

⁴⁶ Para compreender esta possibilidade, é importante considerar que a mobilidade de capitais no mercado interno é muito maior que no externo indicando que os investimentos produtivos poderiam se deslocar geograficamente dentro do território nacional em busca de benefícios fiscais concedidos por uma dada jurisdição. Esta situação pode ser desvantajosa para as demais jurisdições ou ainda para a nação como um todo, mas, sob determinadas circunstâncias, extremamente vantajosa para o investidor que, mesmo se instalando em uma localidade cujo mercado consumidor é estreito, poderia exportar suas mercadorias para as outras unidades da Federação e, paralelamente, gozar dos benefícios recebidos.

Por esta razão, nestes contextos, as discussões acerca do aperfeiçoamento dado padrão de tributação das vendas não se restringem à escolha de um IVA como principal forma de tributação. Uma vez tomada esta decisão, antes de tudo, deve-se minimizar problemas de coordenação interna e encontrar um adequado tratamento para a alocação da receita tributária oriunda das transações entre as referidas unidades.

Tal como no caso das trocas internacionais, o argumento de que o princípio do destino é mais adequado do ponto de vista da eficiência e competitividade da economia também é válido para as trocas interestaduais. Novamente, cabe ressaltar, que não há restrições legais à movimentação de mercadorias no mercado interno. Isto significa que, mesmo na ausência de problemas de coordenação interna, se às unidades subnacionais é atribuída competência para instituir seus próprios impostos, e se os mesmos são cobrados segundo o princípio da origem com uma certa liberdade para variar as alíquotas, existe a possibilidade de que tais unidades pratiquem entre si uma verdadeira “guerra fiscal” visando atrair para seu território investimentos produtivos. Nesse sentido, a adoção do princípio do destino nas transações interestaduais⁴⁷ torna-se um imperativo quando se tem por meta minimizar os impactos distorcivos provocados por um dado padrão de tributação.

Além disso, se um dos critérios para a atribuição de competências tributárias em contextos federativos é o financiamento dos gastos públicos que geram “benefícios generalizados”, é de se supor que uma alocação mais justa e eficiente de recursos fosse obtida se a mesma se relacionasse com local onde as mercadorias são consumidas e não onde são produzidas.⁴⁸ Por exemplo, a educação dos filhos de um contribuinte é oferecida na jurisdição em que um determinado produto é consumido, e não no local onde foi fabricado, o que, em princípio, também é verdade para o caso da assistência à saúde (McLure, 1998a).

O princípio do destino na alocação da receita proveniente de transações internacionais é viabilizado quando as exportações são tributadas por uma alíquota zero, ou seja, o país de origem não tributa as mercadorias em questão e concede ao exportador um reembolso, de forma direta ou indireta, dos impostos pagos em transações precedentes. Já as importações são tributadas no país de destino segundo as mesmas regras que os produtos domésticos.

⁴⁷ Para facilitar a exposição as operações de compra e venda entre as unidades subnacionais serão genericamente chamadas de transações interestaduais.

⁴⁸ A adoção do princípio do destino na alocação da receita tributária oriunda de transações interestaduais permitiria uma melhor distribuição horizontal da receita posto que o consumo é menos concentrado que a produção.

Este procedimento, ao interromper a cadeia débito-crédito, abre espaço para evasão fiscal tanto no país exportador quanto importador. No primeiro caso, através do chamado “passeio da nota fiscal”, onde uma transação voltada ao mercado interno configura-se como uma exportação dando início a uma cadeia de sonegações. No segundo caso, quando o importador é contribuinte do IVA, dado que não teria nenhum crédito a reclamar, é vantajosa a não declaração da sua dívida tributária através da emissão de notas fiscais.⁴⁹

Vale ainda ressaltar que, embora o comércio internacional, usualmente, concentre-se em transações intermediárias, ou seja, regra geral, entre operações entre contribuintes, podem existir transações entre estes agentes e não contribuintes,⁵⁰ que também implicam na necessidade de que sejam encontrados mecanismos que garantam a alocação da receita tributária segundo o princípio do destino. Tanto em função dos motivos expostos quanto porque, dependendo do montante de recursos envolvidos nas aquisições de não contribuintes, existe a possibilidade de que o país importador incorra em perdas significativas de receita.⁵¹

De todo modo, a existência de fronteiras fiscais entre os países contribui para atenuar as possíveis perdas de receita decorrentes de comportamentos fraudulentos e do comércio interfronteira com não contribuintes uma vez que impõe constrangimentos legais à movimentação internacional de mercadorias, e ao mesmo tempo, através dos controles alfandegários, se traduz em um importante instrumento de fiscalização.

Isto posto, a questão que se coloca é: se, por um lado, exatamente pelo fato da movimentação de mercadorias entre as jurisdições que compõem um mesmo nível de governo não contar com nenhum tipo de restrição legal é recomendável que seja adotado o princípio do destino nas suas transações, por outro lado, como adotar este princípio na ausência de fronteiras fiscais entre tais jurisdições e, ao mesmo tempo, contornar os problemas supracitados?

Uma alternativa seria a adoção de uma “solução centralizada” para repartir a receita oriunda da tributação do consumo entre as unidades federadas. Nos termos anteriormente

⁴⁹ Conforme será desenvolvido adiante, isto é evitado quando o IVA é cobrado no momento em que as mercadorias passam pela alfândega, juntamente com o imposto de importação.

⁵⁰ Os não contribuintes registrados do IVA compreendem os consumidores finais e as firmas parcialmente isentas de tributação. Por certo, são estes agentes que efetivamente pagam o tributo em questão posto que o IVA incidente ao longo da cadeia de produção e distribuição de mercadorias são repassados aos mesmos. Nesse sentido, sua classificação como não contribuintes refere-se ao fato de que eles não são os responsáveis pelo recolhimento do imposto.

⁵¹ Vale lembrar que o crescimento do comércio eletrônico facilita a realização de aquisições de não contribuintes fora de seu país de origem e, conseqüentemente, as chances de perda de receita são potencializadas.

descritos, tal solução corresponde a um modelo de partilha tributária onde a responsabilidade pela determinação das alíquotas, da base de cálculo, bem como da coleta, administração e da distribuição da receita é do governo federal. Disto decorre que, tal como no caso dos países cuja organização político-institucional não é federativa, as questões relativas aos impactos provocados por um dado padrão de tributação das vendas estão, em princípio, limitadas à adoção de um IVA-Consumo como principal forma de tributação e as dificuldades envolvidas na cobrança do imposto segundo o princípio do destino restringem-se basicamente ao âmbito das trocas internacionais. Entretanto, existem alguns aspectos que podem tornar uma “solução centralizada” não factível.

Primeiro, dentre os critérios de partilha mencionados, o único que confere autonomia para que as unidades subnacionais alterarem, individualmente, o volume de recursos próprios recebidos é a aplicação das sobretaxas aos tributos federais;⁵² no outro caso, há apenas autonomia para determinar a forma de utilização dos recursos e, no máximo, coletivamente alterar seu volume, quando as instâncias inferiores de governo têm capacidade para influenciar nos percentuais de distribuição vertical de receita. Além disso, as receitas partilhadas só podem ser tidas como fontes estáveis de recursos próprios das unidades subnacionais quando as transferências efetuadas por um nível superior de governo são automáticas, não condicionadas a fins específicos, e com regras transparentes, negociadas e estabelecidas constitucionalmente.

Segundo, existe o problema de encontrar um apropriado índice de distribuição horizontal da receita, bem como a necessidade de que se tenha um bom grau de confiança e cooperação entre distintos níveis de governo quando se tem por meta que a partilha seja semelhante a uma situação onde as unidades subnacionais, elas próprias, tivessem arrecadado seus tributos.

Dadas estas dificuldades, não são raros os argumentos favoráveis a uma “solução descentralizada”, que corresponde aos modelos onde as competências tributárias são estabelecidas de forma concorrente ou partilhada. As principais vantagens desta solução residem no maior grau de autonomia conferido às unidades subnacionais para acessar recursos próprios, bem como no fato de que a distribuição da receita entre estas unidades não precisa ser efetuada por meio de fórmulas, mas as discussões acerca da eliminação de distorções provocadas por um

⁵² De fato, a capacidade das unidades subnacionais para alterar individualmente o volume de recursos próprios a que têm direito é um dos principais méritos do modelo em questão; entretanto, conforme será desenvolvido adiante, esta vantagem pode ser anulada se a autonomia destas unidades para determinar e variar as alíquotas das sobretaxas for limitada em função dos problemas de repartição de receita contidos nesta opção.

dado padrão de tributação não se limitam às relações comerciais entre países, as mesmas considerações também estão presentes nas relações interestaduais.

Em primeiro lugar, há que se limitar esta autonomia para que a mesma não se traduza em desarmonia dos procedimentos administrativos e legislativos dos tributos cobrados por mais de uma esfera de governo. Partindo do suposto que estas questões pudessem ser satisfatoriamente contornadas, há ainda que se encontrar mecanismos que garantam a alocação da receita tributária oriunda das transações interestaduais segundo o princípio do destino. Este é um dos principais desafios a ser enfrentado quando da atribuição de competência para que as unidades subnacionais instituam seus próprios tributos.

O esquema exposto para desonerar as exportações de tributação demonstra que a possibilidade de evasão fiscal através de comportamentos fraudulentos é inerente à opção pelo princípio do destino, mas, por outro lado, que os controles alfandegários, viabilizados pela existência de fronteiras fiscais entre os países, contribuem para minimizá-los bem como para lidar com as questões referentes ao comércio interfronteira com não contribuintes do IVA. A questão é que, quando se trata das transações interestaduais, os referidos problemas são potencializados.⁵³ Nesse sentido, apesar dos argumentos favoráveis à adoção deste princípio nestes contextos, nem sempre é possível implementá-lo sem que complexos procedimentos administrativos tenham que ser adotados, implicando em aumento dos custos para o fisco e contribuintes e, não obstante isto, não há garantias de que os mesmos serão eficazes.⁵⁴

Assim, embora um IVA e um IVV não possam ser considerados formas equivalentes de tributação, uma das possíveis soluções para atribuição de competência para que as unidades subnacionais possam cobrar seus próprios tributos seria a instituição de um IVV nesta esfera de

⁵³ Apesar de não existirem fronteiras fiscais no mercado interno, novamente para simplificar a exposição, o comércio interestadual com não contribuintes, analogamente às transações externas desta natureza, é genericamente chamado de comércio inter-fronteira com não contribuintes.

⁵⁴ Por esta razão, alguns autores se mostram reticentes com relação à atribuição de competência às unidades subnacionais para cobrarem seus próprios IVA's. Nas palavras de McLure(1998b:666-7): "For administrative reasons, it is not appropriate to assign the value added tax (VAT) to subnational governments or to allocate revenues from it (or a portion thereof) to such governments on a derivation basis (...) The basic problem concerns interstate trade. International trade is almost universally handled by levying the VAT on imports and applying a zero-rate to exports (which implies refunding tax collected before the export stage). Because of these "border tax adjustments (BTAs), imports are taxed and exports are not. This system is called the destination principle, to distinguish it from the origin principle, under which imports are not taxed at the border (but tax is collected on value added after the import stage) an tax on exports is not rebated (...) To implement the destination principle, it has generally been thought necessary to have fiscal border controls. This not a major issue where international trade is concerned, because border controls exist for other reasons, including the collection of import duties. But border controls are problematical in the case of trade between states, since they impede the free flow of goods."

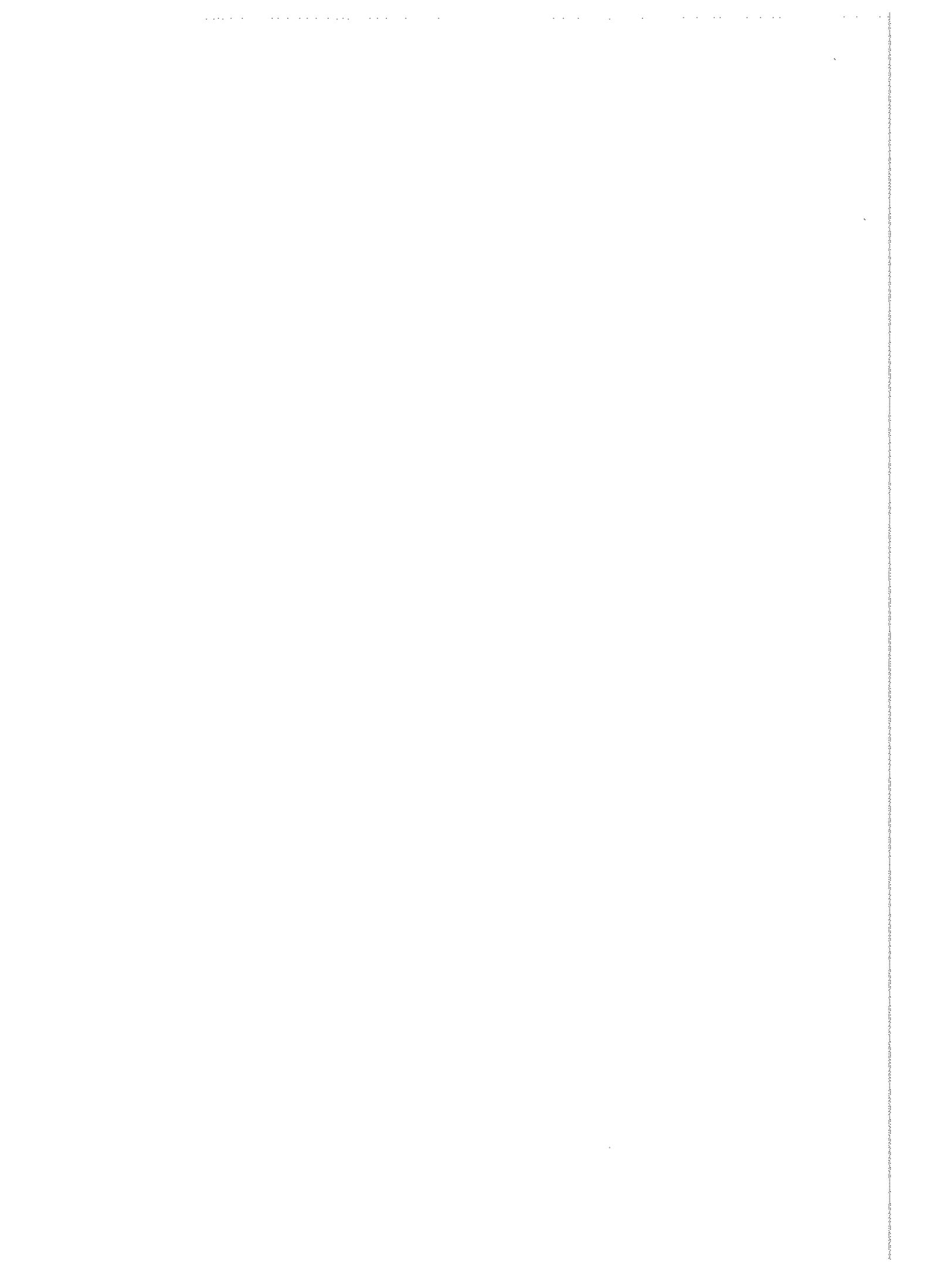
governo. Neste caso, a centralização também seria evitada, sem, contudo, incorrer nas implicações relativas à operacionalização do princípio do destino.

Isto é, posto que não apenas o comércio internacional, mas também o interno é mais concentrado nas transações intermediárias, por definição, um IVV à medida que tributa apenas as transações finais é cobrado segundo o princípio do destino. Entretanto, esta solução pode acarretar uma série de problemas cujo enfrentamento também exija a adoção de procedimentos complexos que não a tornem factível; dentre outros fatores, não é ocioso lembrar que, embora seja verdade que as transações entre distintas jurisdições sejam concentradas naquelas de natureza intermediária, os casos de vendas entre varejistas e destes para atacadistas e produtores antes que uma mercadoria seja exportada não pode ser ignorado, além disso, não é eliminado o problema do comércio fronteiriço com não contribuintes.

Finalmente, como alternativa à cobrança do IVA subnacional segundo o princípio do destino e a atribuição de um IVV a esta esfera de governo, poderia ser adotado o princípio da origem nas transações interestaduais. Ainda que este princípio não cumpra os requisitos de neutralidade quanto às decisões locacionais de produção e de investimento, e nem tão pouco garanta uma distribuição horizontal mais equitativa de recursos, sua adoção é defendida por aqueles que argumentam que esta é a única forma de permitir que as unidades subnacionais instituam seus próprios IVA's face à ausência de fronteiras fiscais entre as mesmas.

Em síntese, uma “solução centralizada” evitaria que as implicações contidas na cobrança do IVA de acordo com o princípio do destino também estivessem presentes no âmbito das trocas interestaduais. Neste caso, dada a minimização dos problemas de coordenação interna, a harmonização internacional e a eliminação das distorções provocadas por determinado padrão de tributação das vendas seriam alcançadas de forma mais simples e estariam diretamente vinculadas à escolha de um IVA-Consumo como principal forma de tributação. Não obstante suas vantagens, uma solução desta natureza requer um alto grau de confiança e cooperação entre as distintas esferas de governo, bem como alguma medida de homogeneidade entre as unidades federadas que facilite a distribuição da receita; e, além disso, está associada com um maior comprometimento da autonomia fiscal destas unidades. Já a “solução descentralizada”, embora se mostre mais adequada aos requisitos da autonomia, é criticada por aqueles que argumentam que, mesmo não havendo problemas de harmonização interna, esta opção implicaria em maiores custos administrativos e complexidade do sistema tributário dada a dificuldade de implementação do princípio do destino em contextos onde não existem fronteiras fiscais. Assim, o problema da

tributação do consumo nas federações não se restringe à escolha entre uma alternativa ou outra, o desafio é, dentro dessas opções, encontrar arranjos que ao mesmo tempo não se mostrem contraditórios com a necessidade de aperfeiçoamento de um dado sistema de tributação das vendas e sejam capazes de atender aos requisitos daquilo que cada país entende por equilíbrio federativo. Por esta razão, a solução não é única e muitas vezes falha em alcançar ambos os objetivos.



3. ALTERNATIVAS PARA TRATAR DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO EM FEDERAÇÕES⁵⁵

A discussão que se segue procura analisar diferentes alternativas de distribuição de recursos oriundos da tributação do consumo pela sistemática do valor adicionado em contextos federativos. Nos casos onde é atribuída competência para que as unidades subnacionais instituam seus próprios impostos, vale ressaltar, que não são privilegiadas as situações onde os principais tributos sobre o consumo são de competência exclusiva da esfera subnacional.⁵⁶ Além disso, as alternativas ora apresentadas referem-se aos modelos mais convencionais apresentados na literatura de finanças públicas onde se opta pela partilha tributária ou pela imposição de competências concorrentes ainda que seja estabelecido como condição *sine qua non* a existência de bom nível de harmonização entre os tributos cobrados por mais de uma esfera de governo.⁵⁷ Isto porque, embora um modelo de competência partilhada possua o mérito de simultaneamente contornar os problemas relativos à falta de coordenação vertical e horizontal e conferir às distintas instâncias de governo um certo grau de autonomia, a ausência de tradição na experiência

⁵⁵ As mesmas considerações, que serão apresentadas, podem ser utilizadas no caso de países que formam um bloco integrado de comércio e não possuem fronteiras fiscais entre si, certamente, com algumas adaptações, dado que neste caso não existe um nível superior de governo que se sobreponha aos respectivos governos nacionais.

⁵⁶ Segundo Bird e Gendron (1997), não é desejável que apenas a esfera subnacional tenha competência para tributar as vendas, pois, neste caso, a atribuição de uma importante fonte de receita, senão a principal, à uma única esfera de governo, implicaria em significativa transferência de encargos à mesma, que nem sempre é a mais adequada para ofertar determinados bens e serviços públicos. Apenas os EUA adotam esta alternativa, onde o principal tributo sobre vendas é um IVV de competência estadual, não possuindo o governo federal um imposto geral sobre o consumo.

⁵⁷ Também, não é demais lembrar que a adoção de um IVA como principal forma de tributação das vendas, não importando se uma ou mais esferas de governo têm competência para instituí-lo, em si mesma, não implica que os requisitos de um padrão de tributação considerado de "boa qualidade" serão atendidos. Para tanto, é imperativo que o mesmo tenha ampla base de incidência, não onere os investimentos e as exportações e tenha um número de alíquotas relativamente reduzido. Também, há que se ter cuidado para que a cadeia débito-crédito não seja interrompida, assim como é preciso que sejam encontrados adequados mecanismos de devolução de créditos àqueles que tiverem direito, especialmente aos exportadores; pois tanto um elemento quanto outro são indispensáveis para evitar a sobretaxação de determinados produtos. Em suma, um "IVA de boa qualidade" pressupõe a existência de arranjos legislativos e administrativos capazes de dar conta destas questões. Tais arranjos também devem ser o mais simples possível, de modo que sejam minimamente custosos tanto para o fisco como para os contribuintes e evitem a evasão fiscal.

internacional nesse sentido faz com que o mesmo seja embrionariamente considerado nesta literatura.⁵⁸

Isto posto, a seguir, são discutidos: (i) a adoção de um “IVA nacional” que corresponde ao que foi chamado de “solução centralizada”; (ii) IVA’s cobrados nas duas esferas de governo com adoção do princípio do destino nas transações internas e externas; (iii) a instituição de um IVV federal e subnacional e a combinação de um IVA federal com IVV subnacional; e (iv) este último modelo com a adoção do princípio da origem nas trocas interestaduais.

3.1. IVA NACIONAL

Quando a competência de um tributo sobre o consumo é atribuída ao governo central, o mesmo, necessariamente, não precisa ser um IVA, se a questão restringe-se apenas à recomendação de que o imposto possua somente o valor adicionado como referência, um IVV também poderia ser instituído. O fato é que, conforme argumentado, um IVA é uma forma de tributação superior que um IVV. Por esta razão, o modelo aqui discutido parte do suposto que o tributo cuja receita é partilhada entre distintas esferas de governo é um IVA-Consumo.⁵⁹

Segundo visto, a principal vantagem de um sistema de “IVA nacional” é sua adequação para o aperfeiçoamento da tributação das vendas em contextos federativos posto que a discussão origem *versus* destino fica restrita ao âmbito das trocas internacionais e são minimizados os problemas decorrentes da falta de harmonização interna. Nesse caso, não existe preocupação quanto a necessidade de uniformizar alíquotas e bases por todo território nacional, bem como não há espaço para “guerras fiscais”. Além disso, a centralização aumenta a simplicidade

⁵⁸ Não obstante, conforme será desenvolvido no próximo capítulo, uma proposta formulada para aperfeiçoar a tributação das vendas no Brasil, que supõe a partilha de competência, paulatinamente, tem adquirido destaque entre os especialistas em finanças públicas.

⁵⁹ Na verdade, mesmo que o tributo cuja receita é partilhada fosse um IVV, as considerações mais gerais acerca das características do modelo em questão não são alteradas.

administrativa para o fisco e contribuintes, uma vez que se traduz em uma única legislação a ser interpretada, uma única declaração, uma única fiscalização e controle etc.⁶⁰

Não obstante, novamente conforme mencionado, um dos maiores problemas de um sistema desta natureza é a redução da capacidade de decisão tributária das esferas subnacionais. Assim, se por um lado, sua adoção é vantajosa do ponto de vista da eliminação de distorções internacionais⁶¹ e de ordem interna, por outro lado, torna os governos subnacionais dependentes de transferências federais.

Contudo, partindo do suposto que as unidades subnacionais têm capacidade para influenciar nos critérios de partilha e os repasses de receita do governo federal são automáticos, não condicionados a fins específicos, com regras transparentes, negociadas e estáveis ao longo do tempo, os recursos transferidos podem ser considerados uma fonte de recursos próprios dessas unidades que podem utilizá-los livremente. Além disso, mesmo que as instâncias inferiores de governo não tenham capacidade para determinar suas próprias alíquotas e, portando, não possam alterar individualmente o volume de receita recebido, quando estes requisitos são respeitados, argumenta-se que não é tão grande o comprometimento da autonomia subnacional.

Em outras palavras, ainda que a negociação destes elementos não seja trivial e se apresente intimamente relacionada com o grau de confiança e cooperação entre as esferas de governo, em determinadas circunstâncias, poderia ser adotado um modelo de "IVA nacional" mantendo-se, em parte, a autonomia subnacional. A questão é que, para que o modelo seja considerado uma boa alternativa à correção de distorções de um dado sistema de tributação das vendas, não basta que estas questões sejam negociadas com êxito, é imprescindível que se encontre adequados mecanismos de distribuição de receita entre as unidades federadas. Este último aspecto não é irrelevante e, paralelo à questão da autonomia, apresenta-se como uma das principais dificuldades de implementação de uma "solução centralizada". Vejamos.

⁶⁰ Conforme aponta Poddar (1986:3-4): "From the technical and legislative perspective, this is the simplest of the possible approaches for state participation in value-added taxes. The tax is imposed at a uniform rate across the nation and interstate movement of goods does not require any special adjustment in the calculation of tax liability. The revenues collected from the tax then shared between the national and the state governments on the basis of a formula (...) A national tax with revenue arrangements would appear to be simplest to administer. It would also be the simplest to comply with as record-keeping and tax return requirements and procedures would be uniform across all of states".

⁶¹ Por distorções internacionais entendemos a presença de gravames que afetam a competitividade dos produtos domésticos tanto no mercado interno quanto externo.

Quando as unidades subnacionais têm competência para instituir seus próprios tributos sobre consumo, conforme salientado, há que se decidir sobre o tratamento que se deseja às transações interestaduais, isto é, se a alocação da receita tributária vai ser processada em função do local onde as mercadorias são produzidas – segundo o princípio da origem – ou de acordo com o local onde as mercadorias são consumidas – segundo o princípio do destino. No primeiro caso, quanto mais diferenciadas são alíquotas praticadas entre as distintas jurisdições, maior é a possibilidade de que os efeitos de uma dada política tributária sejam exportados entre as mesmas, assim como são potencializadas as “guerras fiscais” que provocam distorções nas decisões locais de produção e investimento. No segundo caso, estas dificuldades são contornadas, mas os problemas relativos à evasão fiscal face à ausência de fronteiras entre as unidades subnacionais são maximizados.

Também no caso de uma “solução centralizada” é preciso escolher entre os princípios da origem e do destino para efetuar a distribuição da receita entre os governos subnacionais, a vantagem é que esta escolha não é condicionada pela necessidade de minimizar a possibilidade de evasão fiscal ou de evitar modificações nas decisões locais de produção e investimento em função de motivos essencialmente tributários. Entretanto, surgem dificuldades de outra ordem, como a de encontrar um índice que efetue a distribuição da receita como se as unidades subnacionais tivessem competência para instituir seus próprios tributos sobre o consumo.

Isto é, quando é estabelecido que um dos critérios para que o modelo em questão seja aceito pelas unidades subnacionais é que a distribuição da receita seja equivalente a uma situação onde estas unidades, elas próprias, tivessem arrecadado seus tributos – quer de acordo com o princípio da origem ou do destino –, é fundamental que este índice se mostre capaz de refletir adequadamente esta situação.

Em linhas gerais, uma “solução centralizada” supõe que não apenas a legislação sobre o tributo é de responsabilidade do governo central, como também sua administração e coleta. Nesse sentido, diminui a possibilidade de que a distribuição da receita entre os governos subnacionais possa ser baseada nas transações comerciais intra e interestaduais. Via de regra, quando o governo central arrecada o tributo não faz sentido distinguir os contribuintes segundo o destino e origem de suas vendas, apenas há que se diferenciar as transações entre contribuintes do IVA, que gera um crédito tributário ao comprador, e destes com não contribuintes, que não têm direito a crédito, mas não importa se tais operações correspondem a transações internas ou interestaduais.

Requerer que esta diferenciação seja efetuada pelo governo central significa adicionar enorme complexidade ao sistema.

Disso decorre que o referido índice de distribuição deve ter essencialmente como parâmetro estatísticas macroeconômicas, de produção – se a receita é alocada de acordo com o princípio da origem – ou de consumo – quando se opta pelo princípio do destino. O problema é que, quando se trata de um nível inferior de governo, tais estatísticas nem sempre são confiáveis e/ou estão disponíveis. Supondo que este problema pudesse ser facilmente contornado, ainda assim, restariam outros obstáculos que não podem ser ignoradas.

Primeiro, novamente, se o critério de distribuição deve ser baseado na hipótese de que os repasses de receita devem se aproximar de uma situação onde as unidades subnacionais tivessem, elas próprias, arrecadado seus tributos não importando qual o princípio adotado, é imprescindível que o referido índice seja constantemente revisto de modo a acompanhar a evolução daquelas estatísticas. A menos que exista um razoável grau de entendimento e de confiança entre as distintas esferas de governo, esta permanente revisão poderia gerar verdadeiras disputas em torno do “fundo” a ser repartido comprometendo a adoção do modelo em questão posto que sua operacionalização requer, acima de tudo, cooperação entre as partes envolvidas. Além disso, uma base de dados macroeconômicos não necessariamente reflete com precisão a base fiscal sobre a qual o imposto é arrecadado, o que poderia gerar realocações não desejadas de receita entre as unidades subnacionais.

Segundo, quanto maior é a heterogeneidade sócio-econômica das unidades da Federação mais difícil torna-se o estabelecimento do índice de distribuição de acordo com o critério mencionado. Nestes casos, os problemas supracitados ficam potencializados, assim como a definição de qual princípio deveria ser adotado na alocação da receita.

Por um lado, na presença de um certo grau de disparidade sócio-econômica entre os governos subnacionais, é de supor que, quando se tem por meta, por exemplo, o financiamento dos gastos públicos que geram os chamados “benefícios generalizados”, uma distribuição mais justa de receita fosse obtida quando o princípio do destino fosse adotado. Por outro lado, exatamente em função desta heterogeneidade, qual deveria ser a medida mais adequada do consumo de cada jurisdição?

Uma possível alternativa seria o confronto das estatísticas de produção com as de comércio interestadual que poderia ser utilizado como *proxy* do consumo das unidades locais.

Mas, como saber o volume de mercadorias transacionadas entre estas unidades se não existe controle sobre tais operações através de barreiras alfandegárias? Isto é, usualmente, em contextos onde não existem restrições legais à movimentação de mercadorias, as estatísticas referentes ao comércio interestadual costumam ser baseadas nas transações entre contribuintes do IVA domiciliados em distintas jurisdições, o problema é que, conforme mencionado, quando a arrecadação do tributo é feita pelo governo central esta possibilidade é restrita.

Um comentário adicional acerca deste último aspecto deve ser feito. Embora seja recomendável que quando da adoção de uma “solução centralizada” a administração e coleta do tributo, além da legislação, também sejam de responsabilidade do governo central, pode-se ter uma situação onde esses dois elementos sejam atribuídos à esfera subnacional. Neste caso, estas esferas arrecadariam todo o imposto, as parcelas subnacional e federal, mas a distribuição da receita entre as mesmas continuaria a cargo do governo central. A vantagem deste procedimento é que as transações intra e interestaduais poderiam ser identificadas através das operações entre contribuintes registrados do IVA e destes com não contribuintes, o que, em princípio, facilitaria a construção do índice de distribuição.

Não obstante, novamente, o grau de cooperação e confiança entre os dois níveis de governo é determinante para o sucesso deste arranjo posto que é inerente ao mesmo a presença de estímulos para que as unidades subnacionais não realizem adequados esforços de fiscalização. Primeiro porque o tributo arrecadado por cada uma delas incide sobre os contribuintes locais, mas a receita é coletada não apenas em benefício próprio, como também em favor das demais jurisdições e do governo central. Segundo, e principalmente, porque, supondo que o índice de participação de cada uma das jurisdições na receita do tributo partilhado fosse previamente fixado durante um dado período, a parcela do imposto ao qual cada uma delas teria direito seria independente do volume de recursos arrecadado em seu território, e, portanto, as perdas decorrentes de uma possível queda na arrecadação global seriam “socializadas” entre tais unidades e destas com o governo federal.

Nesse sentido, embora seja verdade que uma “solução centralizada” não contempla a possibilidade de que as unidades subnacionais através da diferenciação de alíquotas e da concessão de incentivos pratiquem uma autêntica “guerra fiscal” visando atrair investimentos produtivos para seus territórios, esta competição pode ser exercida de outra forma, por exemplo, através de uma fiscalização mais permissiva quando uma instância inferior de governo é

responsável pela arrecadação do tributo ou por meio de instrumentos creditícios quando a distribuição da receita baseia-se em estatísticas de produção.

Isto posto, ainda tratando de um modelo de partilha tributária, resta considerar a aplicação de sobretaxas ao IVA legislado por uma instância superior de governo. Pelo menos em tese, tal modelo possui as mesmas vantagens que um arranjo de “IVA nacional”, com o mérito adicional de representar menor comprometimento da autonomia das esferas subnacionais quando as mesmas determinam suas próprias alíquotas. A questão é que esta vantagem pode ser anulada, pois, exatamente em função da possibilidade destas esferas determinarem as alíquotas da sobretaxa, a distribuição da receita entre as mesmas torna-se mais complexa que no modelo de “IVA nacional”.

Isto é, neste caso, mesmo que estatísticas de produção ou de consumo estejam disponíveis e sejam consideradas confiáveis, é imperativo distinguir as transações intra e interestaduais, pois, não basta distribuir a receita em função de um dos dois parâmetros, tal distribuição também deve refletir as diferentes alíquotas praticadas, ainda que dentro de certos limites, pelas unidades subnacionais. O problema é que, segundo visto, quando o governo federal centraliza a coleta e administração do tributo é mais difícil obter dados relativos ao comércio interestadual.

Para solucionar a questão, duas são as alternativas: ou os governos subnacionais passam a administrar a parcela do tributo cuja competência lhes é atribuída, efetuando diretamente a repartição da receita sem a interferência do governo central; ou as alíquotas devem ser uniformizadas. A primeira opção, em boa medida, transforma o modelo em uma “solução descentralizada” e, conseqüentemente, surgem todos os problemas referentes ao comércio interestadual; não fazendo, portanto, sentido distinguir este modelo daquele onde duas esferas de governo têm competência para instituir IVA's. A segunda opção é praticamente idêntica ao modelo de “IVA nacional” com vantagens e desvantagens muito semelhantes às apresentadas.

Em suma, para que uma “solução centralizada” possa ser considerada uma alternativa à correção dos problemas advindos da tributação do consumo em contextos federativos, devem ser equacionadas as questões relativas ao grau de autonomia desejado às unidades subnacionais e à distribuição da receita entre as mesmas. Por certo, estas questões não são independentes entre si, pois, mesmo que fossem estabelecidas regras que limitassem o arbítrio do governo central sobre os recursos transferidos, a viabilidade do modelo depende de que exista um razoável grau de confiança e cooperação entre os distintos níveis de governo e que seja encontrado um índice de

distribuição de receita que reflita adequadamente o critério de repartição acordado. A questão é que, quanto maior a heterogeneidade sócio-econômica, como também política, entre unidades federadas maior é a dificuldade para atingir simultaneamente estes objetivos, pois não é possível dar conta dos variados e divergentes interesses envolvidos na partilha da receita, bem como maiores são os obstáculos presentes na construção do referido índice.

Se este for caso, um modelo desta natureza, apesar de todas as vantagens mencionadas, pode ser inviável. Tanto porque a tentativa de atender aos distintos interesses pode conduzir à adoção de regras que o tornem extremamente complexo quanto porque o fracasso desta tentativa pode desequilibrar as relações federativas, criando um sério problema de natureza econômica e política.

Finalmente, para compensar estes desequilíbrios, é possível que o governo federal tenha que transferir um considerável montante de recursos às unidades subnacionais, o que poderia induzi-lo a adotar medidas que terminassem por piorar a qualidade do sistema tributário ou a aumentar seu déficit fiscal; sem dúvida, tanto um resultado quanto outro não é desejável. Alternativamente, em troca da centralização da tributação das vendas nas mãos do governo federal, poderia ser atribuído às outras esferas de governo a competência legislativa (ainda que não exclusiva) sobre outras bases de tributação, como por exemplo, a renda. Tanto isto pode não ser possível em função desta base ser reduzida, como não existem garantias prévias de que os referidos desequilíbrios seriam solucionados. Além do que, isto pode gerar problemas de coordenação interna contraditórios aos objetivos da harmonização, que, conforme argumentado, não se restringe à tributação das vendas.

3.2. IVA FEDERAL E SUBNACIONAL COM ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DO DESTINO NAS RELAÇÕES EXTERNAS E INTERESTADUAIS

Em oposição ao modelo anterior, quando às unidades subnacionais é atribuída competência para cobrar seus próprios IVA's, tem-se a vantagem de que é preservada uma maior autonomia para acessar recursos próprios, particularmente porque é mantida a capacidade destas esferas de governo de determinarem suas respectivas alíquotas e, adicionalmente, não é preciso

encontrar índices que efetuem apropriadamente a distribuição da receita. A desvantagem reside no fato de que, conforme argumentado, não há como evitar que as discussões acerca dos requisitos necessários à construção de um sistema tributário considerado de “boa qualidade” e da harmonização internacional estejam presentes nas transações domésticas, com o agravante de que todas as implicações contidas no alcance destes objetivos são potencializadas face à ausência de barreiras fiscais no mercado interno.

Isto posto, antes do modelo em questão ser comentado, as questões relativas ao papel exercido pelas fronteiras fiscais entre os países quando se tem por meta o aperfeiçoamento de um dado sistema tributação das vendas devem ser analisadas em maior detalhe.

3.2.1. O papel das fronteiras fiscais nas trocas internacionais

No tocante às trocas externas de mercadorias, foi visto que o atual contexto internacional – com crescente abertura e integração das economias – determina que é imperativo que os países busquem a harmonização das práticas domésticas de tributação da produção e distribuição de mercadorias. Não obstante, conforme aponta Rezende (1998), harmonizar não significa igualar. Não é preciso que os sistemas tributários de todos os países sejam idênticos. Essencialmente, é importante que a competitividade externa e interna do setor produtivo nacional, assim como a alocação privada de recursos, não sejam afetadas negativamente por motivos de natureza estritamente tributária.

Assim, se por um lado é recomendável que os países expostos a um maior grau de abertura comercial adotem um imposto sobre valor adicionado como principal forma de tributação, por outro lado, não é imprescindível que, por exemplo, procurem equiparar ao máximo suas alíquotas, bases de cálculo e o administrem através de um procedimento idêntico. O fundamental é que os impostos incidentes sobre a produção e circulação de mercadorias se mostrem adequados à cobrança segundo o princípio do destino.

Não é demais lembrar que, quando um imposto é cobrado no local onde as mercadorias são consumidas, as exportações não são tributadas no país de origem e o país importador tributa as aquisições externas segundo as mesmas regras aplicadas aos produtos domésticos. Dessa

forma, pelo menos no que diz respeito aos motivos essencialmente tributários, assegura-se indiferença entre mercadorias similares fabricadas em distintos países.

Em outras palavras, por certo, o objetivo da harmonização determina que os países envolvidos em relações comerciais busquem aproximar seus sistemas de tributação das vendas através da adoção de impostos que tenham apenas o valor adicionado como referência, e particularmente, de um IVA-Consumo. Contudo, desde que suas respectivas administrações tributárias encontrem instrumentos que garantam a cobrança do imposto de acordo com o princípio do destino, é possível preservar um certo grau de autonomia sem maior comprometimento do cumprimento das exigências impostas pelo atual cenário internacional.

Para tanto, contribui decisivamente a existência de fronteiras fiscais entre os países, pois, mesmo que o fluxo externo de mercadorias tenha crescido em escala mundial, nos contextos onde sua movimentação não é livre de restrições legais, assegura-se uma relativa independência entre as normas administrativas e legislativas referentes aos impostos sobre consumo cobrados em distintos países. Conforme aponta Smith (1997:3), ao tratar destes sistemas na Comunidade Européia (CEE) antes da abolição das fronteiras entre os países membros em 1993:

“While there were frontier controls, the VAT policies of member states were, to a very large extent, their own concern. Differences in VAT rates had no impact on the competitive position of national firms, since national VAT was refund before goods were exported, and they have little impact on individual purchasing in other member states, since travellers’ allowances for tax-paid goods were small. Within the constraints governing the coherence of the overall system provided by the Sixth VAT directive and other EU agreements, member states could set VAT rates, and administer and enforce the tax, largely independently of what was happening elsewhere in the EU.”

Não menos importante é o papel exercido pelas fronteiras fiscais na própria operacionalização do princípio do destino. Vejamos.

Foi mencionado que, sob tal princípio, as exportações são tributadas por uma alíquota zero, o que significa que a cadeia débito-crédito é interrompida e, naturalmente, criam-se estímulos para evasão fiscal. Assim, um primeiro problema decorrente desta opção reside na necessidade do aumento da fiscalização para evitar perdas significativas de receita em decorrência de comportamentos fraudulentos tanto no país exportador quanto importador. É preciso encontrar mecanismos capazes de impedir a montagem de operações fictícias de

exportação, onde transações internas configuram-se como externas, e instrumentos eficazes para tributar as importações.

No que diz respeito às exportações, tais transações são sujeitas a controles alfandegários e, geralmente, estão associadas à emissão de documentos marítimos e aduaneiros, o que se traduz em um instrumento para o fisco cotejar, caso seja necessário, esta documentação com o movimento físico de produtos. Segundo Keen e Smith (1996:381), novamente com relação à operacionalização deste esquema na CEE antes de 1993:

“Zero-rating intra-EC exports required the revenue authorities to ensure that goods zero-rated for export were indeed exported, and not diverted, free tax, to domestic consumption. Prior to 1993, intra-EC customs procedures and documentation helped to verify the export of zero-rated goods. Although most member states did not use customs documentation as routine requirement to substantiate claims for export zero-rating, it provided an effective backstop for investigation and enforcement.”

Além disso, a necessidade de que as transações internacionais sejam documentadas cria dificuldades para que os contribuintes do IVA emitam falsas declarações de exportação com o objetivo de sonegar o tributo posto que o preparo de toda papelada exige grande esforço e envolve custos (Tait, 1989).

No tocante às importações, o IVA pode ser cobrado juntamente com o imposto de importação quando as mercadorias passam pela alfândega e, dessa forma, evita-se que a cadeia débito-crédito seja interrompida no país importador. Através deste procedimento os contribuintes do IVA que efetuam compras no exterior teriam créditos a reclamar quando as mercadorias adquiridas fossem revendidas ou incorporadas como insumo em um outro produto. Assim, tal como nas transações domésticas, não seria vantajosa a sonegação do imposto não emitindo notas fiscais referentes às suas vendas.

Finalmente, cabe destacar a importância da existência de fronteiras fiscais entre os países no tratamento do comércio interfronteira com não contribuintes do IVA.

Ainda que seja verdade que o comércio internacional esteja muito mais concentrado nas transações intermediárias do que nas finais, há que se encontrar mecanismos que garantam que, sempre que possível, a receita tributária oriunda destas operações seja alocada segundo o princípio do destino, dentre outros motivos, para evitar que as mesmas se traduzam em perdas

significativas de receita por parte de qualquer país que, por exemplo, pratique alíquotas distintas daquelas aplicadas por seus parceiros comerciais.

O comércio interfronteira com não contribuintes pode assumir basicamente três formas:⁶²

(i) vendas feitas para consumidores residentes em outras jurisdições, merecendo destaque as vendas por correspondência.; (ii) compras realizadas diretamente em jurisdições geograficamente próximas; e (iii) compras de turistas.

O primeiro caso, analogamente às aquisições externas de contribuintes do IVA, representa as importações feitas pelos não contribuintes e o princípio do destino é operacionalizado da mesma forma. Ainda que estas operações não sejam tão relevantes comparativamente às trocas entre contribuintes, também podem representar uma fonte de evasão fiscal tanto para o país exportador quanto importador. Não obstante, as mesmas formas de controle anteriormente mencionadas podem ser usadas.⁶³

Nos casos das compras realizadas diretamente em uma jurisdição geograficamente próxima e as de turistas é muito difícil evitar que a receita não seja alocada segundo o princípio da origem, mas há como minimizar a possibilidade de que o fisco de um dado país incorra em maiores perdas de receita, pois a movimentação internacional de mercadorias não é livre de constrangimentos legais e os controles alfandegários ajudam a verificar se o limite imposto a este tipo de transação não está sendo excedido.⁶⁴

⁶²Estas operações serão tratadas de compras de não contribuintes fora de sua jurisdição de origem.

⁶³ Os não contribuintes, por definição, não têm créditos a reclamar quando da compra de uma mercadoria, quer no mercado interno ou externo. Assim, em princípio seria vantajoso para os mesmos, através de expedientes fraudulentos se “disfarçarem” de contribuintes com o objetivo de adquirir de outros países mercadorias tributadas por uma alíquota zero. Contudo, se o IVA incidente sobre os produtos importados é cobrado juntamente com o imposto de importação, anula-se esta vantagem e evita-se a sonegação mediante comportamentos desonestos.

⁶⁴As compras interestaduais de não contribuintes foram tratadas como sendo feitas por consumidores finais e firmas parcialmente isentas de tributação. Entretanto, as mesmas apresentam algumas diferenças. Usualmente, as aquisições destas firmas são de natureza intermediária e é mais provável que se enquadrem na primeira forma de comércio descrita, facilitando a cobrança do IVA incidente nas mesmas segundo o princípio do destino.

3.2.2. A ausência de fronteiras fiscais no mercado interno – a questão da coordenação

É inegável que, em comparação ao modelo de “IVA nacional”, uma “solução descentralizada”, confere maior independência às esferas subnacionais para acessar recursos próprios. Contudo, a liberdade com que estas unidades instituem seus IVA's não pode ser levada ao extremo uma vez que a mesma pode se tornar contraditória aos elementos que fazem um IVA ser considerado uma forma superior de tributação das vendas.

A existência, dentro de um único mercado, de dois impostos incidentes sobre uma base de cálculo comum, cujas competências são atribuídas a distintos níveis de governos, em si mesma, representa maiores custos administrativos e de cumprimento da dívida tributária para o fisco e contribuintes, respectivamente. Primeiro porque os esforços relativos ao recolhimento do IVA, bem como de sua fiscalização, são duplicados entre os governos central e subnacionais, e os contribuintes têm que lidar com duas legislações para cumprir sua obrigação com o fisco. Segundo porque na esfera subnacional estes esforços são multiplicados pelo número de unidades que a compõe, como também a quantidade de legislações a serem interpretadas pelos contribuintes que costumam operar em mais de uma jurisdição.

Isto significa que, antes de tudo, é fundamental a instituição de regras que estabeleçam um razoável grau de coordenação vertical e horizontal. Dessa forma, as respectivas administrações tributárias poderiam, através de um esquema cooperativo, minimizar seus esforços e atenuar a complexidade enfrentada pelos os contribuintes.

Especificamente, a harmonização das práticas tributárias subnacionais torna-se condição *sine qua non* quando da atribuição de competência às respectivas jurisdições para cobrar seus próprios IVA's. Não apenas porque a ausência de coordenação horizontal aumenta os custos administrativos e de cumprimento da dívida tributária, mas, paralelamente, porque pode acarretar distorções nas decisões locacionais de produção e investimento.

Distintamente do caso das trocas internacionais, a adoção do princípio do destino no tratamento do comércio interestadual, por si só, não se traduz em um instrumento que garanta um razoável grau de independência com relação às normas administrativas e legislativas dos IVA's cobrados em cada uma das unidades subnacionais. Sem dúvida, a utilização deste princípio tem o mérito de conferir maior autonomia às unidades subnacionais e, ao mesmo tempo, de diminuir os

possíveis impactos negativos decorrentes do exercício desta autonomia. Por exemplo, mesmo que as alíquotas dos IVA's subnacionais sejam distintas, quando é adotado o princípio do destino, em princípio, é indiferente para os contribuintes atuarem em qualquer uma das localidades dado que suas vendas para outras jurisdições são tributadas à alíquota praticada nas mesmas. O problema reside no fato de que no mercado interno é amplo o escopo para que as diferenças nos sistemas de tributação subnacionais afetem as decisões locacionais de produção e investimento.

Para compreender esta possibilidade, vale lembrar que, embora muitos sejam os fatores que têm impactos sobre as referidas decisões, como as regras gerais que regulam a atividade econômica, nos contextos federativos, por suposto, as normas impostas por cada jurisdição são muito mais homogêneas do que as presentes em distintos países. Os próprios requisitos necessários à construção de um mercado comum cumprem o papel de aproximá-las, por exemplo, quando é estabelecida uma única moeda em todo o território nacional, quando não há constrangimentos legais à movimentação interestadual de mercadorias e quando não são criadas restrições à remessa de lucros por parte das empresas que possuem estabelecimentos em mais de uma jurisdição. Este é o sentido da inexistência de fronteiras fiscais entre as unidades pertencentes a um mesmo mercado.

Disso decorre que os obstáculos presentes no deslocamento geográfico de investimentos, comparativamente às relações entre países, são muito menores quando são consideradas as relações entre as jurisdições que compõem uma dada esfera de governo. Assim, mesmo que os IVA's subnacionais sejam cobrados segundo o princípio do destino, dentre outros elementos, se diferem quanto a base de cálculo e o prazo de recolhimento, os custos de atuação nas diversas unidades também serão divergentes, podendo criar atrativos para que os contribuintes passem a operar em uma dada jurisdição em detrimento de outras.

Outro aspecto delicado relacionado à divergência das práticas tributárias subnacionais reside no seu impacto sobre as decisões locacionais de consumo. Ainda que seja verdade que, analogamente às trocas internacionais, o comércio interestadual também esteja mais concentrado nas transações intermediárias do que finais, as aquisições de não contribuintes fora de sua jurisdição de origem aumentam de importância no mercado interno e, em grande medida, são condicionadas pelo grau de harmonização das referidas práticas.

Diferente das operações interestaduais entre contribuintes, no comércio interfronteira com não contribuintes nem sempre é possível adotar o princípio do destino. Particularmente, neste

caso, a operacionalização deste princípio requer a existência de algum mecanismo de controle do movimento físico dos produtos comprados por estes agentes, que não está disponível nas transações efetuadas no mercado doméstico.

Ou seja, novamente a ausência de barreiras alfandegárias entre as unidades subnacionais é importante para compreender o problema, pois, ao mesmo tempo em que facilita as aquisições de não contribuintes fora de sua jurisdição de domicílio,⁶⁵ dificulta que o IVA devido nas mesmas seja cobrado no local onde as mercadorias são consumidas. Por esta razão, as chances de que as decisões locacionais de consumo sejam afetadas por motivos de caráter tributário são grandes quando os procedimentos relativos aos IVA's subnacionais e, especialmente as alíquotas, não são relativamente coordenados. Sendo este o caso, aumenta-se o estímulo para a realização do comércio interfronteira e seu volume passa a depender dos obstáculos impostos, por exemplo, pela distância geográfica entre as distintas jurisdições e os custos de transporte das mercadorias.

Em resumo, a adoção do princípio do destino é condição necessária para garantir uma certa autonomia às unidades subnacionais na medida em que contribui para evitar a exportação dos efeitos de uma dada política tributária; porém, não é condição suficiente. Além disso, é imprescindível buscar um considerável grau de harmonização dos IVA's subnacionais caso se tenha como objetivo a manutenção de sua neutralidade no tocante às decisões de locacionais de produção, investimento e consumo.

3.2.3. A ausência de fronteiras fiscais no mercado interno – a operacionalização do princípio do destino

A seguir, separadamente, são apresentados dois mecanismos para a operacionalização deste princípio nas transações entre contribuintes do IVA – o “diferimento do pagamento do imposto” e a “câmara de compensação” – e, posteriormente, serão tratadas as questões relativas ao comércio interfronteira com não contribuintes.

⁶⁵ Além de no território nacional não existirem quaisquer limites às aquisições de não contribuintes, as decisões locacionais de consumo não são afetadas, por exemplo, por diferenciais nas taxas de câmbio ou pela dificuldade em lidar com distintas unidades de troca.

3.2.3.1. O “diferimento do pagamento do imposto”

O “diferimento do pagamento do imposto” é muito semelhante ao mecanismo adotado nas trocas internacionais. As exportações interestaduais também devem ser tributadas por uma alíquota zero na jurisdição de origem de modo que o IVA possa ser arrecadado na jurisdição de destino. A distinção é que a cobrança do imposto só é processada quando as importações são revendidas ou incorporadas como insumo na produção de outra mercadoria. Não existe a possibilidade de recolher o IVA referente às aquisições interestaduais junto com o imposto de importação, pois o mesmo não é cobrado quando se tratam de transações internas. As operações imediatamente posteriores às importações não geram crédito e o IVA é devido com base no valor integral das vendas do importador. Nas palavras de Macon (1994:29);

“El sistema consiste en adotar la técnica del impuesto al valor agregado no facturando cuando se trata de remesas de productos a otras provincias. Obviamente tampoco en las remesas al exterior.

Los exportadores internos -- y también externos -- no facturarían sus remesas de productos a otras provincias -- u otras naciones -- y si tuvieran saldo a favor éste le sería devuelto.

Los importadores internos pagarían todo el impuesto cuando venden, puesto que no tienen suma alguna que acreditar.

No se há declarado como se trata a los importadores externos, pero debe suponerse que la Aduana nacional cobrará impuesto a las importaciones y los acreditará a la jurisdicción del importador.”

Ou seja, as diferenças operacionais entre os esquemas de “diferimento do pagamento do imposto” e o adotado nas transações internacionais para implementar o princípio do destino são apenas circunscritas à forma de recolhimento do IVA devido nas importações.

A semelhança entre os referidos esquemas tem sido apontada em defesa da utilização do “diferimento do pagamento do imposto”, pois os requisitos relativos ao seu funcionamento já são, em boa medida, conhecidos no comércio internacional e, portanto, em princípio, não representariam maiores problemas para o fisco e contribuintes envolvidos em transações interestaduais. Não obstante, a questão não é tão simples.

A adoção do princípio do destino através da aplicação de uma alíquota zero às exportações possui uma característica que lhe é inerente: a necessidade de distinguir o tratamento

dado aos agentes envolvidos no comércio interno e/ou internacional, e intra e/ou interestadual. Dado que somente as mercadorias exportadas devem ser desoneradas de tributação, inevitavelmente, os procedimentos referentes ao IVA precisam ser diferenciados quando os contribuintes efetuam transações fora do seu país ou unidade subnacional e quando realizam trocas apenas na jurisdição onde são registrados.

Esta distinção representa custos para as administrações tributárias e contribuintes. No primeiro caso porque a diferenciação abre brechas à sonegação e, portanto, se traduz na necessidade de buscar instrumentos que imponham obstáculos a comportamentos fraudulentos e, simultaneamente, facilitem a fiscalização das operações tributadas por uma alíquota zero. No segundo caso porque a própria adoção de medidas que implicam na distinção do tratamento dado aos contribuintes torna distintos os recursos exigidos dos agentes que costumam operar em mais de um mercado relativamente àqueles que efetuam transações de natureza estritamente interna.

O problema é que a inexistência de fronteiras fiscais no mercado interno determina que os custos decorrentes da operacionalização do princípio do destino sejam bem maiores para as administrações locais do que para as de distintos países e para os contribuintes que participam do comércio intra e/ou interestadual do que para os que participam do comércio interno e/ou externo.

A fiscalização das operações internas tributadas por uma alíquota zero, ao invés 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. Isto significa que as vendas de um contribuinte devem ser cotejadas com as compras de um outro que não é registrado na mesma jurisdição que concedeu a isenção total às mercadorias exportadas.

A menos que exista um razoável grau de cooperação entre as referidas administrações tributárias, é grande o risco de evasão fiscal, pois os obstáculos envolvidos na montagem de uma operação fictícia de exportação, onde uma transação interna configura-se como externa, são bem menores no comércio interestadual do que no internacional, particularmente, se uma dada jurisdição realiza inadequados esforços de fiscalização facilitando a emissão de notas fiscais falsas. Também não são poucos os estímulos à sonegação do IVA devido nas mercadorias adquiridas de outras unidades uma vez que os importadores não têm nenhum crédito a reclamar.

Isto posto, para dificultar a evasão tanto nas unidades exportadoras quanto importadoras, dois expedientes poderiam ser utilizados como forma adicional de controle: a diferenciação do número de registro dos contribuintes do IVA com base na jurisdição onde possuem

estabelecimentos produtivos e/ou comerciais e a determinação de que este número seja o mesmo para os contribuintes do IVA subnacional e federal, e que a dívida tributária seja declarada em um único formulário.⁶⁶

Na jurisdição exportadora, o fisco poderia assegurar-se de que a venda de uma mercadoria no mercado doméstico só seria totalmente isenta de tributação apenas quando o contribuinte que a efetuou informasse o número de registro do seu comprador e ficasse comprovado que o mesmo é domiciliado em uma jurisdição distinta da sua.

Sem dúvida, existe a hipótese de que o número informado não seja verdadeiro. Por exemplo, ainda que seja verificado que este número, de fato, refere-se a um contribuinte registrado em outra localidade e que tenham sido emitidas notas fiscais relativas às suas aquisições, é possível que o mesmo corresponda a uma “empresa fantasma” cuja criação tem por objetivo facilitar a montagem de uma transação interestadual fictícia. Entretanto, dado que tal número é igual ao adotado para identificar os contribuintes do IVA federal, os pagamentos relativos ao mesmo poderiam ser utilizados para averiguar a validade do registro das firmas que declaram ter feito aquisições de outras unidades.

Nas jurisdições importadoras, a diferenciação dos contribuintes conforme a localidade onde possuem estabelecimentos permite ao fisco a identificação das empresas que costumam realizar compras no mercado interestadual e, através da declaração da dívida tributária com o governo central, cobrar seu próprio imposto.

Isto é, dado que estas aquisições estão sujeitas ao IVA federal e as declarações das dívidas tributárias federais e subnacionais são feitas em um único formulário, caso os contribuintes não emitissem notas fiscais com o objetivo de sonegar o IVA subnacional, não teriam direito a reclamar os créditos referentes à parcela federal dos tributos pagos nas etapas anteriores. Quando este expediente é considerado desvantajoso, as notas são emitidas, e, com isso, cria-se um instrumento que facilita a atuação da administração tributária local.

⁶⁶ A rigor, os contribuintes do IVA costumam ter seus números de registro diferenciados, dentre outros elementos, conforme a natureza da atividade em que estão envolvidos, dado que todos os setores produtivos não recebem tratamento idêntico. Se as normas e procedimento legislativos referentes aos IVA's subnacionais são relativamente harmonizadas em todo território nacional, todo contribuinte que estivesse, por exemplo, envolvido na venda de automóveis, poderia ter um mesmo número de registro. A proposta da diferenciação em função do local de estabelecimento, não elimina o critério anterior, mas apenas indica que poderia ser adicionado ao referido número um ou mais dígitos que permitissem a identificação dos contribuintes por área de atuação.

A despeito das vantagens apresentadas, estas formas de controle possuem inconvenientes. Sua adoção ao mesmo tempo em que impõe dificuldades à sonegação e, portanto, desestimula comportamentos fraudulentos, torna o cumprimento da dívida tributária mais custoso para os contribuintes que operam simultaneamente no comércio intra e interestadual do que para aqueles que efetuam transações apenas nas jurisdições onde são registrados. Segundo visto anteriormente, quando os IVA's subnacionais são cobrados segundo o princípio do destino e os procedimentos administrativos e legislativos referentes aos mesmos são amplamente harmonizados, em princípio, é garantido um razoável grau de neutralidade no tocante às decisões locacionais de produção e investimento. O problema é que, mesmo na presença destes elementos, se a própria operacionalização deste princípio requer a adoção de mecanismos que aumentem a complexidade da realização de trocas entre distintas jurisdições, tais decisões podem ser afetadas negativamente por motivos tributários.

Além disso, vale ressaltar que o estabelecimento de um único registro para os contribuintes do IVA subnacional e federal, diferenciados conforme a jurisdição onde possuem estabelecimentos produtivos e/ou comerciais, é uma forma complementar de controle que não substitui a fiscalização por meio dos livros de contabilidade das firmas importadoras. Sua eficácia também depende da existência de cooperação entre as administrações tributárias locais e, neste caso, entre estas e a administração central. Não sendo verificada esta cooperação, apenas teria sido agregada complexidade ao sistema de tributação do consumo subnacional e o risco de evasão fiscal permaneceria grande.

Em suma, sempre que o princípio do destino é operacionalizado através da aplicação de uma alíquota zero às exportações, tanto nas operações externas como interestaduais, há necessidade de intensificar a fiscalização, implicando em custos para as respectivas administrações tributárias e contribuintes.

No tocante às transações internacionais, de certa forma, estes custos são menores porque as fronteiras fiscais facilitam a atuação do fisco através dos controles aduaneiros.

No que diz respeito às trocas interestaduais, este mecanismo de controle é perdido, obrigando as administrações subnacionais a buscarem outras formas de verificação de comportamentos fraudulentos que podem se mostrar complexas e nem sempre são eficazes. A verificação apenas por intermédio dos livros de contabilidade das firmas importadoras é potencialmente vulnerável a abusos por parte dos contribuintes determinando que uma dada

jurisdição, ou mesmo a nação como um todo, pode incorrer em perdas significativas de receita. A adoção daqueles mecanismos auxiliares de controle minimiza esta possibilidade bem como os custos administrativos dos fiscos locais, mas pode afetar os requisitos de neutralidade do IVA. A escolha entre, ou uma combinação destas formas de fiscalização, não é simples e seus impactos sobre as referidas administrações e contribuintes estão diretamente relacionados ao nível de coordenação horizontal e vertical dos IVA's subnacionais e federal. Isto posto, a possibilidade de evasão e a dificuldade em controlá-la é o maior obstáculo em adotar o “diferimento do pagamento do imposto” na operacionalização do princípio do destino em contextos onde não existem barreiras alfandegárias entre as jurisdições que compõem um mesmo nível de governo.

Outra questão relacionada a instituição do princípio do destino por meio da desoneração das exportações, quer internacionais ou entre as unidades subnacionais, é a necessidade de devolver aos exportadores o IVA recolhido nas etapas anteriores. Esta devolução pode ser feita basicamente de duas formas: diretamente, através do ressarcimento em dinheiro ou, indiretamente, permitindo que os créditos sejam abatidos da dívida tributária oriunda de atividades não isentas.

A análise das implicações contidas nestes procedimentos requer um comentário acerca da cobrança de um imposto em vários estágios, como é o caso do IVA. Embora os contribuintes do IVA sejam apenas aqueles por meio dos quais o fisco processa o recolhimento do imposto, até que o ônus referente ao seu pagamento seja inteiramente transferido ao consumidor final, um determinado volume de recursos é mobilizado, alterando sua disponibilidade de caixa. Esta alteração varia segundo as vendas e compras dos contribuintes, seus prazos de crédito comercial e o de recolhimento do IVA, podendo, portanto, representar um maior ou menor comprometimento de recursos.

Toda vez que um contribuinte do IVA realiza uma venda, uma parcela da receita auferida deve ser destinada ao pagamento do imposto. Assim, por exemplo, se a venda é feita à vista, mas o recolhimento do tributo não é imediato, o agente em questão gozaria de um benefício em termos de fluxo de caixa. Ao contrário, se a venda é feita a crédito e, além disso, o contribuinte não recebe de seus fornecedores prazos muito longos para saldar seus compromissos, dependendo do tempo disponível para destinar ao fisco o IVA devido nesta operação, o referido benefício pode se parcial ou totalmente anulado.

Em outras palavras, a despeito dos agentes classificados como contribuintes do IVA serem apenas os intermediários entre o fisco e os consumidores finais, o cumprimento da dívida tributária envolve custos que, dentre outros elementos, estão atrelados ao comprometimento do seu fluxo de caixa. Tal comprometimento depende de uma série de fatores, mas, via de regra, é diretamente proporcional aos recursos que são mobilizados no prazo que decorre entre o recolhimento do imposto em uma dada etapa e o retorno dos mesmos através da receita auferida nas vendas de mercadorias.

Em princípio, os contribuintes que exportam mercadorias teriam vantagens em termos de fluxo de caixa uma vez que o valor adicionado na produção das mesmas, por suposto, não é tributado. Além disso, se os créditos referentes ao IVA arrecadado em etapas precedentes são monetizados e, portanto, devolvidos rapidamente, a mobilização de recursos é muito menor para os contribuintes que exportam uma dada mercadoria do que para aqueles que vendem um produto similar na jurisdição onde são registrados.

Por esta razão, a monetização pode ser mostrar problemática. Por um lado, é extremamente eficaz para operar a desoneração, pois, a rapidez com que IVA é devolvido, simultaneamente garante a isenção, diminuiu os custos dos contribuintes que costumam operar em mais de um mercado sem criar a necessidade de que a mercadoria em questão seja excluída da base de cálculo do imposto. Por outro lado, dificulta a atuação do fisco ao estimular a sonegação do imposto mediante a montagem de operações fictícias de exportação e, além disso, dado que torna as exportações menos custosas em termos de fluxo de caixa, pode incentivar o deslocamento geográfico de atividades produtivas.⁶⁷

Para evitar as distorções daí decorrentes, a devolução de créditos pode ser operada através do seu abatimento na dívida tributária oriunda de transações não isentas de tributação. Isto é, a devolução não é feita de forma instantânea, os créditos são acumulados e somente são devolvidos no momento em que os contribuintes realizam as referidas transações. Entretanto, este mecanismo não é livre de inconvenientes.

⁶⁷ Isto é, um contribuinte domiciliado em uma jurisdição A, dependendo da magnitude de recursos mobilizados para cumprir sua dívida tributária, poderia encontrar vantagens em se transferir para uma outra, B, ainda que A represente o principal mercado consumidor de suas mercadorias.

A devolução operada de forma pode fazer com que a isenção seja imperfeita.⁶⁸ O montante de recursos mobilizados pelos exportadores, até que recebam os créditos aos quais têm direito, depende do volume de negócios que realizam no mercado onde são registrados. Quanto menor é este volume, relativamente às vendas externas, maior é o acúmulo de créditos e, portanto, o comprometimento do seu fluxo de caixa. Se as administrações tributárias não possuem outros instrumentos que garantam que estes agentes sejam reembolsados de forma rápida e eficiente, cria-se um desestímulo às exportações.

Isto significa que as questões relativas à devolução de créditos representam um obstáculo a ser superado quando da cobrança do IVA segundo o princípio do destino, pois qualquer um dos dois mecanismos pode engendrar assimetrias não desejadas entre os contribuintes que realizam atividades de exportação e aqueles que efetuam transações na jurisdição de seu domicílio. O desafio é, em cada caso, encontrar instrumentos que operem a devolução adequadamente de modo que os requisitos de um IVA de “boa qualidade” sejam preservados.

Sintetizando, tanto nas tocas entre países como entre as unidades subnacionais, a implementação do princípio do destino por meio da aplicação de uma alíquota zero às mercadorias exportadas torna imperativo distinguir o tratamento dado aos agentes envolvidos no comércio interno e/ou internacional, e intra e/ou interestadual. Este procedimento, por definição, ao tornar assimétricos os custos de atuação nos respectivos mercados, constitui-se em um veículo através do qual as decisões dos contribuintes podem ser afetadas em função de motivos de caráter tributário. Entretanto, a presença de barreiras alfandegárias entre os países atenua as distorções daí decorrentes. O problema em adotar o “diferimento do pagamento do imposto” nas transações interestaduais reside no fato de que, ao mesmo tempo em que as dificuldades presentes na administração deste princípio são majoradas, não há nenhum instrumento que naturalmente minimize os possíveis impactos negativos referentes aos expedientes disponíveis para operacionalizá-lo.

⁶⁸ Por exemplo, em contextos inflacionários, caso se desejasse evitar má distribuição da carga tributária entre os contribuintes bem como a distorção de preços relativos, é praticamente vedada a possibilidade de operar a devolução de créditos permitindo o seu abatimento da dívida tributária relativa à atividades domésticas ou intraestaduais.

3.2.3.2. A “câmara de compensação”

Nesse esquema, o IVA incidente nas transações interestaduais é recolhido na jurisdição de origem segundo sua própria alíquota e a unidade importadora, quando da cobrança da dívida tributária dos seus contribuintes, deve creditá-los desse montante. O princípio do destino é garantido quando determina-se que estes créditos sejam financiados pelo IVA coletado na unidade exportadora. Para tanto, com uma dada periodicidade, as autoridades tributárias subnacionais se reúnem e compensam entre si os débitos-crédito relativos ao IVA devido no comércio interestadual. Este é o sentido do estabelecimento de uma “câmara de compensação”. Seu principal mérito é permitir a alocação dos IVA’s subnacionais em proporção ao consumo de cada localidade e, simultaneamente, conferir aos contribuintes que realizam trocas intra e interestaduais um tratamento simétrico.

Nas jurisdições importadoras e exportadoras, a cadeia débito-crédito não é interrompida. As vendas intra e interestaduais são tributadas segundo as mesmas regras. Não são criados estímulos à montagem de operações fictícias de exportação nem tão pouco para a sonegação do IVA devido nas importações. Todos os elementos que fazem os custos de cumprimento da dívida tributária divergirem conforme a natureza das transações dos contribuintes, e, conseqüentemente, afetam suas decisões, desaparecem. Nesse caso, os custos relativos à operacionalização do princípio do destino são arcados pelas autoridades tributárias locais.

Ou seja, pelo menos em tese, analogamente ao “diferimento do pagamento do imposto”, a “câmara de compensação” permite que os IVA’s subnacionais sejam cobrados segundo o referido princípio, com a vantagem que não é preciso lidar com as dificuldades decorrentes da necessidade de intensificar a fiscalização das operações isentas de tributação e nem tão pouco com as questões relativas à devolução de créditos aos exportadores. A simetria imposta às transações intra e interestaduais diminui os obstáculos enfrentados pelos contribuintes que costumam operar em mais de um mercado.

Contudo, certas características presentes em um sistema “câmara de compensação” podem problematizar sua utilização.

O objetivo de tributar as mercadorias produzidas no território nacional nas jurisdições consumidoras, a despeito das implicações mencionadas, pode ser atingido com maior eficácia sob

o “diferimento do pagamento do imposto”, simplesmente porque isto é feito de forma direta à medida que as exportações interestaduais são tributadas por uma alíquota zero. Quando o princípio do destino é operacionalizado indiretamente, é pouco provável obter um resultado idêntico a uma situação onde as unidades importadoras arrecadassem, elas mesmas, o IVA relativo às aquisições feitas de outras jurisdições, indicando que as diferenças entre os dois mecanismos não são apenas administrativas.

Um resultado o mais próximo possível desta situação poderia ser alcançado se a compensação fosse estabelecida por transação. Cada uma das jurisdições deveriam informar o valor total do IVA coletado nas suas exportações e creditado aos seus importadores e, além disso, identificar para quais unidades foram destinadas suas vendas e de quais são provenientes suas compras. Uma vez feito isto, aos pares, as jurisdições compensariam entre si seus débitos e créditos até que o montante de recursos recebidos por todas as unidades fosse equivalente aos respectivos créditos concedidos aos importadores.

Este procedimento, por definição, é extremamente complexo e, a menos que exista um razoável grau de confiança e honestidade entre as referidas administrações, é sujeito a fraudes. Haveria incentivos para subdeclaração do IVA coletado nas vendas interestaduais e superfaturamento dos créditos dados às importações, engendrando enormes conflitos entre as unidades locais e, na suposição de que as fraudes estivessem fora de controle, tornando a alocação da receita tributária segundo o princípio do destino imperfeita.

Uma alternativa seria determinar que o IVA arrecadado no comércio interfronteira se destinasse a um fundo, administrado por um nível superior de governo ou por um órgão formado por representantes das unidades subnacionais, que posteriormente seria distribuído entre as mesmas com base em algum índice. Esta alternativa, por um lado, tem a vantagem de evitar que a compensação seja baseada nas transações individuais de cada jurisdição, mas, por outro, possui inconvenientes semelhantes ao sistema de “IVA nacional”, que só diminuem de importância pelo fato de que o fundo é composto apenas do IVA recolhido nas transações interestaduais.

Se o índice baseia-se no saldo do comércio interestadual e é constante por um dado período de tempo: o montante de recursos recebido por cada unidade poderia não corresponder exatamente às suas operações com as demais. Seriam grandes os estímulos para que não fossem realizados adequados esforços de fiscalização uma vez que a participação no fundo não está atrelada diretamente à contribuição destas unidades ao mesmo.

Ou seja, este critério de administração da “câmara de compensação” embora menos complexo que o anterior, além de também requerer que as distintas jurisdições não se comportem de forma desonesta, torna ainda mais difícil a obtenção de resultados parecidos com aqueles decorrentes da operacionalização do princípio do destino de forma direta.

Outra característica desse sistema reside em um certo grau de comprometimento da autonomia subnacional. Sob o “diferimento do pagamento do imposto”, a diferenciação do tratamento dado às transações intra e interestaduais implica que não são completamente vedadas as possibilidades que as decisões dos contribuintes sejam afetadas em função de motivos tributários. Contudo, desde que as mercadorias exportadas são completamente isentas de tributação, é possível preservar algum grau de liberdade, particularmente no tocante às alíquotas. A “câmara de compensação” evita os problemas decorrentes da diferenciação, mas, para tanto, torna os sistemas de tributação do consumo subnacionais ainda mais interdependentes. Dado que uma jurisdição recolhe impostos em favor de outra, seu funcionamento torna imperativo harmonizar as práticas tributárias subnacionais, inclusive as alíquotas.

Se há variação de alíquotas, a compensação do IVA arrecadado no comércio interestadual necessariamente deve se basear nas transações individuais de cada unidade, são potencializados os riscos de fraude e a administração da “câmara” torna-se mais difícil. Os contribuintes gozariam de benefícios em termos de fluxo de caixa se importassem insumos das localidades que praticam alíquotas mais elevadas, assim como seriam incentivados a montar operações interestaduais fictícias, nesse caso não de exportação, mas de importação.

Em outras palavras, não são poucas as dificuldades presentes na operacionalização do princípio do destino por meio do “diferimento do imposto”. Mesmo que fossem encontrados expedientes para contorná-las de forma relativamente simples e eficiente, não são eliminadas as chances de que os requisitos de neutralidade do IVA possam ser alterados. A “câmara de compensação” torna estas chances bastante reduzidas, mas, em troca, requer, além de um elevado grau de confiança entre as autoridades tributárias locais, o máximo de cooperação. Estes elementos também são importantes sob o “diferimento do pagamento do imposto”, a diferença é que não são condições indispensáveis, isto é, neste caso, por exemplo, embora a cooperação só seja possível mediante um bom nível de coordenação entre os IVA’s subnacionais, não é preciso que os respectivos sistemas de tributação do consumo sejam praticamente idênticos.

3.2.3.3. O comércio interfronteira com não contribuintes

Segundo visto, no mercado interno, a ausência de constrangimentos legais à movimentação interestadual de mercadorias torna amplo o escopo para que os consumidores finais realizem compras fora de sua jurisdição de origem e, paralelamente, dificulta a cobrança do IVA devido nessas transações segundo o princípio do destino.

Assim, naturalmente, existe a chance de que não seja obtida uma distribuição da receita na proporção exata do consumo de cada jurisdição, especialmente quando as unidades subnacionais procuram atrair consumidores de outras localidades por meio da variação de alíquotas. Para contornar a situação, é preciso buscar instrumentos que permitam a alocação do IVA no comércio fronteiriço com não contribuintes segundo o princípio do destino e/ou limitem o estímulo às aquisições interestaduais, sem, contudo, recorrer a expedientes que sejam contrários ao conceito de mercado comum.

Ainda conforme mencionado, o referido comércio pode assumir basicamente três formas: (i) vendas feitas para consumidores residentes em outra jurisdição; (ii) compras realizadas diretamente em jurisdições geograficamente próximas; e (iii) compras de turistas.

O primeiro tipo de transação, embora semelhante às importações feitas pelos contribuintes do IVA, não pode ser tributado no destino por meio da aplicação de uma alíquota zero às exportações posto que o risco de evasão fiscal é levado ao extremo. A fiscalização é ainda mais difícil de ser feita, bem como a própria tributação na unidade de residência dos compradores.

A jurisdição exportadora não pode verificar, através dos livros de contabilidade das firmas importadoras, se as mercadorias isentas não foram vendidas para o mercado interno, pois o comprador não é um contribuinte registrado do imposto.⁶⁹

Também é grande a possibilidade de sonegação na jurisdição importadora uma vez que o IVA não é previamente recolhido no momento em que as mercadorias ingressam em seu

⁶⁹ As importações das firmas parcialmente isentas de tributação são uma exceção. Embora tais firmas também não sejam contribuintes registrados do IVA, existe um livro de contabilidade que, além de servir como instrumento de fiscalização, facilita a tributação no destino. Para tanto, teria que ser estabelecido, que sempre que o valor das importações excedesse um determinado limite, as mesmas seriam tributadas no local onde são consumidas.

território e os consumidores finais não teriam interesse em declarar sua dívida tributária com o fisco.

Isto é, para que o IVA relativo a estas aquisições pudesse ser coletado diretamente nas jurisdições onde as mercadorias são consumidas, seria necessário que o fisco tivesse algum controle sobre essas aquisições. Como, regra geral, a maior parte das mercadorias, não importando o local aonde foram compradas, não necessita ser registrada em nome dos seus proprietários junto a um órgão do governo, é praticamente impossível ter este controle de modo que não é apropriado instituir o princípio do destino segundo o expediente supracitado.

Apenas no caso das vendas à não contribuintes de itens volumosos e de grande valor, tais como automóveis, barcos e aviões, este procedimento poderia ser adotado uma vez que o referido registro costuma ser requerido e pode ser determinado que seja feito na jurisdição em que estas mercadorias são utilizadas, facilitando, portanto, a fiscalização na unidade exportadora e a própria tributação na importadora. Ainda assim, permanecem brechas para sonegação. Por exemplo, os consumidores residentes em uma dada localidade poderiam encontrar vantagens em efetuar o registro em nome de um outro, estabelecidos em uma jurisdição distinta da sua, se a última fosse mais permissiva na fiscalização e não cobrasse o IVA devido nestas aquisições ou, pelo menos, praticasse uma alíquota inferior.

Dessa forma, como são poucas as exceções onde é possível permitir que as jurisdições consumidoras colem diretamente o IVA devido nas importações de não contribuintes e não é vedada a ocorrência de evasão, as autoridades tributárias subnacionais poderiam considerar mais adequado determinar que o recolhimento do imposto fosse processado na unidade de origem e posteriormente remetido à de destino através da instituição de uma “câmara de compensação” que, tal como descrito anteriormente, poderia operar a distribuição da receita em função das transações individuais de cada jurisdição ou através de um índice.

Se nas transações entre os contribuintes fosse adotado o “diferimento do pagamento do imposto”, a “câmara” seria estabelecida apenas para compensar os saldos do comércio fronteiriço com consumidores finais. O problema é que não apenas seria dado um tratamento assimétrico aos contribuintes envolvidos em transações intra e interestaduais, como as exportações teriam que ser diferenciadas segundo a natureza dos importadores. Além da enorme complexidade envolvida neste procedimento, não é eliminada a hipótese dos consumidores, através de expedientes fraudulentos, se “disfarçarem” de contribuintes com o objetivo de adquirir mercadorias tributadas

por uma alíquota zero. Já quando a “câmara” é instituída para qualquer tipo de transação, estes problemas são minimizadas, mas, por outro lado, como aumenta o volume de receita a ser distribuído, paralelamente, aumentam os estímulos para que as autoridades tributárias se comportem de forma desonesta de modo que a possibilidade de evasão fiscal também está presente nesta opção.

Finalmente, não é demais lembrar, que a administração de uma “câmara de compensação” é tremendamente dificultada quando as práticas tributárias subnacionais, e particularmente as alíquotas são divergentes.

No tocante às compras realizadas em regiões geograficamente próximas e às compras de turistas, além do IVA necessariamente ser recolhido no local aonde as vendas foram processadas, são bastante reduzidas as chances de destiná-lo àquelas unidades onde as mercadorias são consumidas, pois, para tanto, seria necessário que cada jurisdição identificasse e diferenciasse as aquisições dos não contribuintes com endereço em outras localidades daquelas feitas pelos que são domiciliados em seu território. Ou seja, a receita tributária oriunda deste tipo de transação usualmente é alocada segundo o princípio da origem, o que, paralelamente a outras conseqüências, pode acarretar significativas perdas de receita especialmente se o comércio fronteiriço é estimulado por diferenças nos sistemas de tributação do consumo subnacionais.

Sem dúvida, em países cujo território é extenso, mesmo que a movimentação de mercadorias seja livre, dentre outros fatores, os custos de transporte, contribuem para minimizar o volume de aquisições feitas diretamente por consumidores fora do seu domicílio. Nesse sentido, particularmente, suas compras na qualidade de turistas perdem relevância como fonte de queda de arrecadação. Porém, quando se tratam das aquisições realizadas em jurisdições geograficamente próximas, são menores os obstáculos enfrentados pelos consumidores e, conseqüentemente, as chances de ocorrência de perdas de receita são maximizadas.⁷⁰

Isto posto, o problema colado pelo comércio fronteiriço com não contribuintes é o seguinte: dado que nem sempre é possível adotar o princípio do destino e as alternativas disponíveis à sua instituição são restritas às exportações feitas aos consumidores finais, potencializa-se a necessidade de que seja buscado um bom nível de harmonização entre os IVA's

⁷⁰ Por exemplo, uma jurisdição pertencente a uma dada área metropolitana, se parasitasse alíquotas muito abaixo das localidades situadas na mesma região, incentivaria o comércio fronteiriço, podendo implicar em perdas não desprezíveis de receita para estas últimas.

subnacionais. O grau em que esta coordenação precisa ser estabelecida, dentre outros fatores, é condicionado pelos obstáculos encontrados por não contribuintes para realizar aquisições fora de seu domicílio e pela importância do referido comércio em todas as transações passíveis de tributação pelo IVA. Quanto menores são os obstáculos e quanto mais relevantes são as vendas feitas para consumidores finais na geração de receita subnacional, mesmo que não haja grandes divergências entre as práticas tributárias locais, uma pequena variação de alíquotas poderia se traduzir em uma alocação inadequada de recursos. Sendo este o caso, a harmonização deve ser levada ao extremo implicando em forte comprometimento da capacidade de fixação de alíquotas.

Concluindo: todas as considerações relativas à atribuição de competência às unidades subnacionais para cobrarem seus IVA's não indicam que este sistema não possua vantagens, por exemplo, é inegável que, em comparação a um modelo de "IVA nacional", esta opção tem o mérito de facilitar a descentralização de recursos tributários. Não obstante, a ausência de fronteiras fiscais no mercado interno determina que a liberdade destas unidades para acessar recursos próprios não pode e não deve ser irrestrita. Isto significa que nos contextos federativos, em qualquer modelo de repartição de receita oriunda da tributação do consumo, sempre existirá um conflito entre a autonomia desejada às esferas inferiores de governo e a necessidade de um bom grau de coordenação entre as práticas tributárias subnacionais. Assim, embora esses dois fatores estejam entre os principais parâmetros que norteiam a escolha do referido modelo, não é possível considerá-los separadamente. Novamente, o importante a ser destacado é que o desafio nestes contextos é atingir esses objetivos minimizando as contradições existentes entre ambos.

3.3. IVV FEDERAL E SUBNACIONAL, E IVA FEDERAL PARALELO A UM IVV SUBNACIONAL

A atribuição de um IVV aos governos subnacionais, pelo menos em tese, deveria ser a saída mais óbvia para conferir aos mesmos um certo grau de autonomia e, ao mesmo tempo, minimizar o problema da alocação da receita segundo o princípio do destino. O IVV somente é recolhido no último estágio do processo de fabricação e distribuição de mercadorias e as

operações entre países e distintas jurisdições são basicamente de natureza intermediária e, usualmente, não são efetuadas por varejistas.

Ou seja, dado que as trocas internacionais e interestaduais realizadas por varejistas são reduzidas, as exportações são naturalmente desoneradas de tributação. Os ajustamentos de fronteira referentes à operacionalização do princípio do destino são restritos às possíveis exportações efetuadas por varejistas e, além disso, não engendram a necessidade de lidar com as questões relativas à aplicação de uma alíquota zero às exportações ou da instituição de uma “câmara de compensação”. Na hipótese em que os varejistas efetuassem exportações, a desoneração estaria automaticamente garantida na medida em que as autoridades tributárias não cobrassem o IVV incidente nas mesmas.⁷¹

Restam, porém, as dificuldades colocadas pelo comércio fronteiriço com consumidores finais que não são minimizadas pelo fato do IVV possuir características distintas de um IVA, ao contrário, podem ter implicações mais sérias. Também nesse caso a instituição do princípio do destino, além de não ser trivial, nem sempre é possível e, por esta razão, é preciso buscar um bom grau de harmonização entre os IVV's subnacionais caso se tenha como meta evitar, dentre outras conseqüências, uma alocação inadequada de recursos.

Nas situações onde o imposto é alocado segundo o princípio da origem foi visto que existe a chance de que uma dada unidade incorra em perdas de receita. Todavia, quando se trata de um IVA, como seu recolhimento é diluído na cadeia de produção e circulação de mercadorias, a magnitude da perda depende da importância das transações finais na geração da receita. Quando se trata de um IVV, o problema reside no fato de que a perda é absoluta, pois sua coleta, em condições ideais, ocorre apenas nestas transações. Se são poucos os obstáculos para que as unidades familiares efetuem aquisições fora da seu domicílio, a busca pela harmonização é imperativa, os IVV's subnacionais precisam conter um elevado grau de coordenação, com variações mínimas de alíquotas e bases de cálculo, de modo que o comércio fronteiriço não seja incentivado por diferenças nos sistemas de tributação subnacionais.

⁷¹ Vale ressaltar que, embora os requisitos necessários à operacionalização do princípio do destino sejam menores sob um IVV do que sob um IVA, em virtude dos problemas engendrados por certas características deste imposto, não é assegurado um razoável grau de independência entre as normas e procedimentos relativos aos IVV's subnacionais. Além disso, por motivos administrativos, análogos aos apresentados na seção anterior, não apenas a coordenação horizontal é importante, como também a vertical.

A despeito das questões comércio interfronteira com consumidores finais não serem de fácil solução, também estão presentes sob a égide de um IVA. Nesse sentido, e principalmente porque a operacionalização do princípio do destino nas demais transações requer nenhum ou poucos ajustamentos de fronteira, as autoridades tributárias poderiam considerar mais apropriado adotar um IVV do que um IVA em contextos federativos. Nas palavras de Cossen (1992:221):

“The major point in favor of an RST is that it requires little or no border tax adjustments, since goods are not taxed until sold to final domestic users or consumers. In other words, unlike a VAT, the RST is almost inherently destination based. Unless imported by end users, imports are not taxed, and, as a rule, exports do not pass through taxable retail channels. This makes the RST particularly suitable for operation in a federation where subnational entity can administer its own version (...) the VAT can also be administer in a federation, but the arrangements are more complicated than under an RST.”

Contudo, a questão não é tão simples, pois, embora as transações dos varejistas sejam concentradas nas vendas destinadas ao consumo final, existe a possibilidade das mesmas também serem efetuadas com propósitos produtivos ou comerciais⁷² antes que determinada mercadoria seja exportada, indicando que o princípio do destino não é naturalmente garantido.

Se todos os produtos adquiridos no varejo são tributados pelo IVV, não importando o seu objetivo, alguma cumulatividade não pode ser evitada⁷³ de modo que, não apenas são criados estímulos à integração vertical das empresas e distorções sobre o nível de atividade, como se potencializam as chances de exportação de tributos independente do comércio externo e interno ser, em grande medida, operado por atacadistas e produtores.

A competitividade dos produtos domésticos é afetada nos mercados internacional e doméstico, em especial, quando o sistema de tributação das vendas dos outros países permite desonerar plenamente suas exportações. No tocante aos produtos fabricados em distintas jurisdições, ainda que todas as unidades adotem regras muito próximas de tributação, não é

⁷² Por exemplo, não se pode subestimar a venda no varejo de certos bens de capital, de energia, combustível e alguns bens e serviços (individualmente sem importância, mas que em conjunto são significativos) com estes propósitos.

⁷³ A cumulatividade decorre do fato de que, diferente do IVA, o IVV não permite que os estabelecimentos produtivos e comerciais sejam reembolsados dos impostos recolhidos nas etapas que antecederam a fabricação de uma dada mercadoria; o que não significa que o “efeito cascata” seja o mesmo engendrado pelos tributos cuja base de cálculo é o faturamento bruto de todas as transações.

vedada a existência de diferenciais de competitividade e as decisões locacionais de produção, investimento e consumo podem ser afetadas negativamente.

Para solucionar os problemas supracitados é necessário que todas as vendas feitas por varejistas – intra e interestaduais – sejam diferenciadas segundo sua finalidade de tal sorte que só sofram a incidência do IVV quando destinadas ao consumo das unidades familiares. Deve ser atribuído a qualquer estabelecimento produtivo e comercial um número de registro que, uma vez apresentado aos varejistas, daria direito à isenção do IVV. A questão é que este expediente conta com um bom grau de complexidade e potencialmente suscetível a fraudes.

É inerente a um IVV, em comparação com um IVA, maiores possibilidades de evasão fiscal, pois, como nenhum imposto foi recolhido nas etapas anteriores à varejista, é vantajoso para os contribuintes não declararem sua dívida tributária com o fisco e a sonegação faz com que todo o imposto seja perdido. Especialmente quanto maiores são as alíquotas, maiores são os incentivos à sonegação, e, via de regra, a fiscalização é difícil de ser feita.

Isto é particularmente verdade para as instâncias superiores de governo que precisam de um grande número de auditores para averiguar o cumprimento da dívida tributária em inúmeros pontos do comércio varejista espalhados pelo país. No caso dos governos locais, a fiscalização também não é fácil, mas como é circunscrita aos limites de cada jurisdição, naturalmente, é maior o controle e o conhecimento acerca desses pontos de comércio. Assim, é fundamental que os IVV's federal e subnacionais sejam razoavelmente harmonizados de modo que os pagamentos relativos aos IVV's subnacionais sejam utilizados pelo governo central para verificar se o seu imposto não está sendo evadido.

O problema é que, independente do estabelecimento de acordos de cooperação, quando, sob certas circunstâncias, as vendas dos varejistas são isentas de tributação, o risco de evasão – que é inerente ao IVV – é levado ao extremo. Nada impede que as unidades familiares apresentem o registro de uma empresa e, com isso, não paguem os impostos devidos nas suas compras. A diferenciação das vendas no varejo conforme a natureza do comprador não garante que os verdadeiros proprietários desse registro não efetuem aquisições para consumo pessoal.

Isto é, se todas as transações são diferenciadas, o “efeito cascata” é eliminado, por outro lado, aumentam as chances de evasão, pois, em várias situações, não é trivial distinguir as vendas no varejo segundo seu propósito e a responsabilidade por determinar se uma aquisição deve ter direito a isenção, em grande medida, cabe aos vendedores que, em princípio, não têm interesse e,

em alguns casos, condições de denunciar tais comportamentos.⁷⁴ Conforme aponta Shoup (1988:150), ao comparar um IVA e um IVV:

“Consider a typewriter sold by a retailer to a business firm, which uses the typewriter in its business, not all as a consumer good. If the retailer is to be exempt (as he should be) from the RST on this sale, he must depend on the buyer to tell the truth when declaring that the typewriter will be used only in business, not for personal use. The buyer is making this statement to another business firm, not to the tax authorities. Under the VAT, in contrast, the retailer is taxed on all his sales, whether to consumers or to other firms; it is up to the buyer of the typewriter to get the tax off the machine by claiming a tax credit in his VAT return. A false claim, if made, must be to tax officials, not to another firm. It is more difficult (...) for most taxpayers to file a return containing a false statement than it is to make a false statement to a vendor.”

Para facilitar o trabalho dos auditores fiscais em rastrear as operações dos varejistas, as administrações tributárias poderiam permitir a isenção apenas aonde é mais simples distinguir as aquisições de acordo com o seu objetivo. E, nas circunstâncias aonde é muito complicado determinar a finalidade de uma transação, ou opta-se pela não isenção ou a mesma dever ser operada por intermédio de sua exclusão da base de cálculo do imposto.

O problema é que, dado que esta alternativa não desonera de tributação todas as compras com propósitos produtivos e comerciais, é menor a eficácia para evitar as distorções engendradas pela cumulatividade. A intensidade do problema depende da forma como se combinam alguns elementos, dentre eles: a magnitude das alíquotas, a relevância das transações não isentas realizadas com e entre varejistas e a homogeneidade dos processos produtivos.

Segundo visto, a base de cálculo do IVV é mais estreita que a de um IVA. Quando, tendo em vista o objetivo de evitar o “efeito cascata”, é estabelecido que certas operações devem ser excluídas desta base, a mesma torna-se ainda menor, impondo a necessidade de majoração das alíquotas para obter um dado montante de receita. Na hipótese em que as vendas dos varejistas,

⁷⁴ As considerações de Cnossen (1992:220) são ilustrativas nesse sentido... RSTs have difficulty distinguishing between producer and consumer goods. How does a registered firm know that a shovel it supplies tax free is used not as an (exempt) input for factory work but rather for (taxable) gardening purposes? Who knows whether sugar is used to sweeten tea at home (taxable) or as an (exempt) ingredient for (taxable) bakery products? Similarly, an RST has difficulty distinguishing taxable consumer services rendered to business (...) “Consider a simple service transaction – the purchase of a train ticket for a business trip. The VAT does not require the ticket office to take the purpose of trip into consideration. The proper application of the RST, however, would require not only the presentation of an exemption certificate, but also an inquiry into the purpose of the trip. Clearly, the ticket office is not in a position to check that information.”

não submetidas a nenhum mecanismo de isenção, tenham grande representatividade nas aquisições que não se destinam ao consumo final, a elevação de alíquotas pode ser contraditória com tal objetivo. Além disso, aumenta o estímulo à sonegação.

Quando, por exemplo, a fabricação de mercadorias similares, em distintos estabelecimentos, não é submetida a processos semelhantes, o nível de importância das transações intermediárias tributadas pelo IVV também é distinto e, analogamente, a própria cumulatividade contida nas mesmas, afetando os requisitos de neutralidade do imposto. Em contraste, se os processos produtivos são relativamente homogêneos, a despeito da cumulatividade não ser eliminada, como seu impacto sobre estas mercadorias também é homogêneo, entre os produtos domésticos, seriam minimizados os desequilíbrios de preços relativos explicados pelo “efeito cascata”.

A questão é que, ainda que seja verificada a homogeneidade em uma dada jurisdição, nem sempre, uma situação semelhante pode ser observada quando comparados os processos de produção de cada unidade subnacional. Assim, mesmo que tais unidades não tenham autonomia para adotar suas próprias regras de isenção e a incidência do imposto seja uniformizada em todo país, dependendo do grau de heterogeneidade dos referidos processos, o argumento anterior perde a relevância.

A divergência entre os preços relativos de mercadorias similares fabricadas em distintas jurisdições, dentre outras conseqüências, torna as desvantagens competitivas com relação aos produtos estrangeiros não equivalentes no território nacional e amplia o escopo para que as decisões locais de produção, investimento e consumo sejam distorcidas.⁷⁵

Em resumo, embora um IVV seja qualitativamente superior aos gravames que incidem sobre o faturamento bruto de todas as transações sem que haja compensação do montante que já foi recolhido em etapas anteriores, a presença de aquisições de caráter produtivo e comercial tributadas pelo IVV torna inevitável a ocorrência de algum “efeito cascata”. Isto indica que as questões relativas à adoção de um IVV, e particularmente sua atribuição às esferas locais, não se resumem ao fato do comércio internacional e interestadual acontecer predominantemente entre atacadistas e produtores. Para que a adoção deste imposto não seja contraditória ao objetivo do

⁷⁵ Vale ressaltar, que estas distorções são potencializadas quando as chances de efetuar transações tributadas pelo IVV em menor número são condicionadas, dentre outros elementos, pelo nível de desenvolvimento econômico de cada unidade.

aperfeiçoamento dos sistemas de tributação das vendas, antes de tudo, devem ser buscados instrumentos que, em todas as jurisdições, diminuam ao máximo a cumulatividade e, paralelamente, não agreguem dificuldades para os contribuintes e o fisco.

Ainda que seja verdade que os requisitos administrativos necessários à operacionalização do princípio do destino sejam menores sob um IVV do que sob um IVA, se os referidos instrumentos não são encontrados e/ou se são muitos os obstáculos para instituí-los, este princípio não é naturalmente assegurado, motivos tributários comprometem o nível e a estrutura da atividade econômica e são criadas assimetrias entre produtos similares fabricados em mais de um país e em distintas jurisdições. Por esta razão, e dependendo da intensidade com que estes problemas se apresentam, a atribuição de um IVV às esferas subnacionais não é diretamente associada à melhor alternativa de repartição de recursos oriundos da tributação do consumo em contextos federativos.

Quando o governo central cobra um IVA seria mais prudente que não houvesse nenhum tipo de distinção entre as transações realizadas por varejistas, pois, este procedimento poderia elevar os custos de cumprimento da dívida tributária e resultar na duplicidade das tarefas das autoridades tributárias subnacionais e federal.

Isto porque, segundo visto, sob um IVA não há necessidade de diferenciar transações intermediárias e finais, o imposto incide sobre o fluxo de receita gerado em todas as vendas independente das mesmas terem sido realizadas para unidades familiares, firmas parcialmente isentas ou estabelecimentos registrados. A cumulatividade é eliminada na medida em que é dado o direito aos últimos de abaterem da sua dívida tributária aquilo que já foi pago em etapas precedentes. Não interessa ao vendedor se a aquisição destes estabelecimentos são operações comerciais legítimas, pois o encargo de documentar junto ao fisco o direito ao crédito é do comprador. Sob um IVV, em condições ideais, a cumulatividade é evitada, porém por meio de mecanismos inteiramente distintos. Se estes mecanismos são utilizados, a interpretação e a aplicação das legislações federal e subnacional podem ser extremamente complexas (McLure, 1998a).

Assim, uma desvantagem da combinação de um IVA com um IVV é que, em princípio, o “efeito cascata” oriundo da tributação das transações intermediárias realizadas por varejistas seria maior do que o presente na adoção de IVV pelas duas instâncias de governo. Contudo, este argumento merece algumas qualificações.

Primeiro, quando o governo federal utiliza um IVA, dada a maior eficácia deste imposto para tributar apenas o valor adicionado na fabricação de mercadorias destinadas ao consumo final, a cumulatividade seria decorrente apenas dos IVV's subnacionais. Além disso, se a cumulatividade, dentre outros fatores, está relacionada com o tamanho da alíquota do IVV, no caso em que o governo federal cobra um IVA, esta alíquota pode ser menor, pois precisa ser suficiente apenas para gerar a receita tributária subnacional.

Segundo, na hipótese em que as mercadorias tributadas pelo IVV também estivessem incluídas na base de cálculo do IVA, poderia ser estabelecido que as dívidas tributárias federal e subnacionais fossem declaradas em um único formulário. Isto torna a não emissão de notas fiscais por parte dos varejistas menos vantajosa, pois, na medida em que esta prática fosse adotada com o objetivo de sonegar o IVV, o contribuinte não teria direito a creditar-se do IVA recolhido em estágios anteriores. Assim, se, de fato, este expediente tornar a sonegação menos atraente, a base de cálculo efetiva do IVV é ampliada e, por esta razão, as alíquotas também podem ser menores.

3.4. IVA FEDERAL E SUBNACIONAL COM ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DO DESTINO NAS TROCAS INTERNACIONAIS E ORIGEM NAS INTERESTADUAIS⁷⁶

Foi visto que a discussão acerca da atribuição de competência às unidades subnacionais para cobrarem seus próprios impostos sobre consumo, dentre outros elementos está intimamente relacionada com o princípio através do qual se deseja alocar a receita tributária oriunda das operações interestaduais.

Analogamente às relações comerciais entre países, o princípio do destino é defendido na cobrança dos impostos subnacionais sobre consumo por não afetar a competitividade dos

⁷⁶ Embora este modelo, por definição, seja distinto daquele onde os IVA's federal e subnacionais são cobrados segundo o princípio do destino nas transações interestaduais e internacionais, as considerações mais gerais acerca da necessidade de coordenação vertical e horizontal não são alteradas, bem como a possibilidade de utilizar os pagamentos referentes ao IVA federal como forma de verificação de comportamentos fraudulentos; por esta razão, à menos que haja algum aspecto específico, tais considerações não tornarão a ser feitas.

produtos nos mercados intra e interestadual, e por sua maior neutralidade no tocante às decisões locacionais de produção, investimento, assim como de consumo.

Quando este princípio é adotado são sensivelmente reduzidas as chances de que os impactos de uma dada política tributária sejam exportados através da comercialização de mercadorias, pois, não importando o local aonde foram produzidas, cada uma delas é tributada na jurisdição onde são consumidas e de acordo com as mesmas regras impostas aos produtos similares fabricados internamente.

A principal implicação em adotar o princípio do destino nas relações interestaduais reside no fato de que sua operacionalização requer a instituição ajustamentos de fronteira que não são fáceis de serem administrados em contextos onde não existem barreiras fiscais. A inexistência dessas barreiras, por um lado, torna as questões relativas aos sistemas de tributação do consumo subnacionais, em comparação com os internacionais, mais interdependentes, fazendo com que a adoção deste princípio seja condição essencial quando se tem por meta evitar que motivos tributários acarretem distorções sobre o nível de atividade e sobre a alocação privada de recursos, e alcançar uma distribuição horizontal de recursos mais justa. Por outro lado, torna complexa a implementação do referido princípio impondo custos ao fisco e contribuintes que, em certas circunstâncias, não são considerados aceitáveis.

Uma “solução centralizada” ou a atribuição de um IVV às esferas subnacionais, em grande medida, contornam as dificuldades relativas à operacionalização do princípio do destino face à ausência de fronteiras fiscais. Contudo, possuem implicações de outra natureza que podem fazer com estes modelos também não sejam considerados apropriados.

Por estas razões, não é raro o argumento de que a única forma de permitir que as unidades subnacionais tenham participação na tributação consumo é atribuir às mesmas competência para cobrarem seus próprios IVA's, alocado segundo o princípio do destino nas trocas internacionais e segundo o da origem nas transações interestaduais – o chamado princípio da “origem restrito”.

Em relação à situação onde os IVA's subnacionais, nas operações interestaduais, são cobrados segundo o princípio do destino através do “diferimento do pagamento do imposto”, esta solução tem o mérito de restringir às questões relativas à fiscalização das transações tributadas por uma alíquota zero e à devolução de créditos ao comércio internacional.

No tocante à implementação de uma “câmara de compensação”, além da manutenção das vantagens anteriores, a receita coletada em cada unidade diz respeito estritamente ao IVA.

incidente nas mercadorias fabricadas em seu território independente do local onde ocorre sua utilização. Isto é, uma dada jurisdição que venda mercadorias à outra não tem o compromisso de destinar o IVA arrecadado nesta operação à jurisdição importadora para que a mesma possa financiar os créditos reclamados por seus contribuintes.

Comparativamente à “solução centralizada”, o modelo em questão evita que os recursos aos quais cada unidade tem direito sejam provenientes de transferências e, portanto, todas as implicações daí decorrentes. E, finalmente, em relação a um IVV, o mérito consiste no fato de que um IVA se mostra uma forma qualitativamente superior de tributação.

O problema é que se é verdade que a utilização do princípio da origem nas transações interestaduais, em boa parte, contorna os obstáculos relativos aos ajustamentos de fronteira em contextos onde não existem barreiras fiscais, também é verdade que torna os sistemas de tributação do consumo subnacionais ainda mais interdependentes. Mesmo que as normas e procedimentos legislativos dos IVA's locais sejam o mais harmonizados possíveis, uma pequena variação de alíquotas potencializa as chances de que motivos tributários: estimulem o comércio interfronteira, não apenas com não contribuintes, mas também entre os próprios contribuintes, e tenham impactos negativos sobre o nível de atividade e sobre a alocação privada de recursos. Isto porque a adoção desse princípio não confere (do ponto de vista tributário) indiferença entre produtos similares fabricados em mais de uma jurisdição, o que se transforma em um poderoso instrumento para que as unidades subnacionais pratiquem entre si uma verdadeira “guerra fiscal” tanto para atrair compradores para as mercadorias fabricadas em seu território quanto para atrair estabelecimentos produtivos e comerciais registrados em outras localidades.

Por exemplo, uma mercadoria fabricada em uma jurisdição “A” cujo valor total é 100 e a alíquota do IVA é 10% é vendida à jurisdição “B” e incorporada como insumo em outro produto destinado ao consumo final cujo valor total é 200 (ou seja, o valor adicionado nesta localidade é 100) e a alíquota é 5%. No momento em que a mercadoria é exportada “A” recolhe 10 de imposto; em “B”, se o IVA é cobrado segundo o método do crédito nada é arrecadado, pois o contribuinte teria um débito de 10 (5% de 200) e um crédito de 10 (o imposto recolhido em “A”). Se a mercadoria tivesse sido inteiramente produzida em “B”, ao todo, seria coletado 10 nesta jurisdição ($5 = 5\% \text{ de } 200 - 5\% \text{ de } 100$, e $5 = 5\% \text{ de } 100$).

Invertendo o exemplo, se “B” vendesse à “A” uma mercadoria no valor de 100 arrecadaria 5 (5% de 100) e, “A”, 15 (10% de 200 – 5 que foi recolhido em “B”). Se o produto

Em outras palavras, a despeito dos agentes classificados como contribuintes do IVA serem apenas os intermediários entre o fisco e os consumidores finais, o cumprimento da dívida tributária envolve custos que, dentre outros elementos, estão atrelados ao comprometimento do seu fluxo de caixa. Tal comprometimento depende de uma série de fatores, mas, via de regra, é diretamente proporcional aos recursos que são mobilizados no prazo que decorre entre o recolhimento do imposto em uma dada etapa e o retorno dos mesmos através da receita auferida nas vendas de mercadorias.

Em princípio, os contribuintes que exportam mercadorias teriam vantagens em termos de fluxo de caixa uma vez que o valor adicionado na produção das mesmas, por suposto, não é tributado. Além disso, se os créditos referentes ao IVA arrecadado em etapas precedentes são monetizados e, portanto, devolvidos rapidamente, a mobilização de recursos é muito menor para os contribuintes que exportam uma dada mercadoria do que para aqueles que vendem um produto similar na jurisdição onde são registrados.

Por esta razão, a monetização pode ser mostrar problemática. Por um lado, é extremamente eficaz para operar a desoneração, pois, a rapidez com que IVA é devolvido, simultaneamente garante a isenção, diminuiu os custos dos contribuintes que costumam operar em mais de um mercado sem criar a necessidade de que a mercadoria em questão seja excluída da base de cálculo do imposto. Por outro lado, dificulta a atuação do fisco ao estimular a sonegação do imposto mediante a montagem de operações fictícias de exportação e, além disso, dado que torna as exportações menos custosas em termos de fluxo de caixa, pode incentivar o deslocamento geográfico de atividades produtivas.⁶⁷

Para evitar as distorções daí decorrentes, a devolução de créditos pode ser operada através do seu abatimento na dívida tributária oriunda de transações não isentas de tributação. Isto é, a devolução não é feita de forma instantânea, os créditos são acumulados e somente são devolvidos no momento em que os contribuintes realizam as referidas transações. Entretanto, este mecanismo não é livre de inconvenientes.

⁶⁷ Isto é, um contribuinte domiciliado em uma jurisdição A, dependendo da magnitude de recursos mobilizados para cumprir sua dívida tributária, poderia encontrar vantagens em se transferir para uma outra, B, ainda que A represente o principal mercado consumidor de suas mercadorias.

A devolução operada de forma pode fazer com que a isenção seja imperfeita.⁶⁸ O montante de recursos mobilizados pelos exportadores, até que recebam os créditos aos quais têm direito, depende do volume de negócios que realizam no mercado onde são registrados. Quanto menor é este volume, relativamente às vendas externas, maior é o acúmulo de créditos e, portanto, o comprometimento do seu fluxo de caixa. Se as administrações tributárias não possuem outros instrumentos que garantam que estes agentes sejam reembolsados de forma rápida e eficiente, cria-se um desestímulo às exportações.

Isto significa que as questões relativas à devolução de créditos representam um obstáculo a ser superado quando da cobrança do IVA segundo o princípio do destino, pois qualquer um dos dois mecanismos pode engendrar assimetrias não desejadas entre os contribuintes que realizam atividades de exportação e aqueles que efetuam transações na jurisdição de seu domicílio. O desafio é, em cada caso, encontrar instrumentos que operem a devolução adequadamente de modo que os requisitos de um IVA de “boa qualidade” sejam preservados.

Sintetizando, tanto nas tocas entre países como entre as unidades subnacionais, a implementação do princípio do destino por meio da aplicação de uma alíquota zero às mercadorias exportadas torna imperativo distinguir o tratamento dado aos agentes envolvidos no comércio interno e/ou internacional, e intra e/ou interestadual. Este procedimento, por definição, ao tornar assimétricos os custos de atuação nos respectivos mercados, constitui-se em um veículo através do qual as decisões dos contribuintes podem ser afetadas em função de motivos de caráter tributário. Entretanto, a presença de barreiras alfandegárias entre os países atenua as distorções daí decorrentes. O problema em adotar o “diferimento do pagamento do imposto” nas transações interestaduais reside no fato de que, ao mesmo tempo em que as dificuldades presentes na administração deste princípio são majoradas, não há nenhum instrumento que naturalmente minimize os possíveis impactos negativos referentes aos expedientes disponíveis para operacionalizá-lo.

⁶⁸ Por exemplo, em contextos inflacionários, caso se desejasse evitar má distribuição da carga tributária entre os contribuintes bem como a distorção de preços relativos, é praticamente vedada a possibilidade de operar a devolução de créditos permitindo o seu abatimento da dívida tributária relativa à atividades domésticas ou intraestaduais.

3.2.3.2. A “câmara de compensação”

Nesse esquema, o IVA incidente nas transações interestaduais é recolhido na jurisdição de origem segundo sua própria alíquota e a unidade importadora, quando da cobrança da dívida tributária dos seus contribuintes, deve creditá-los desse montante. O princípio do destino é garantido quando determina-se que estes créditos sejam financiados pelo IVA coletado na unidade exportadora. Para tanto, com uma dada periodicidade, as autoridades tributárias subnacionais se reúnem e compensam entre si os débitos-crédito relativos ao IVA devido no comércio interestadual. Este é o sentido do estabelecimento de uma “câmara de compensação”. Seu principal mérito é permitir a alocação dos IVA’s subnacionais em proporção ao consumo de cada localidade e, simultaneamente, conferir aos contribuintes que realizam trocas intra e interestaduais um tratamento simétrico.

Nas jurisdições importadoras e exportadoras, a cadeia débito-crédito não é interrompida. As vendas intra e interestaduais são tributadas segundo as mesmas regras. Não são criados estímulos à montagem de operações fictícias de exportação nem tão pouco para a sonegação do IVA devido nas importações. Todos os elementos que fazem os custos de cumprimento da dívida tributária divergirem conforme a natureza das transações dos contribuintes, e, conseqüentemente, afetam suas decisões, desaparecem. Nesse caso, os custos relativos à operacionalização do princípio do destino são arcados pelas autoridades tributárias locais.

Ou seja, pelo menos em tese, analogamente ao “diferimento do pagamento do imposto”, a “câmara de compensação” permite que os IVA’s subnacionais sejam cobrados segundo o referido princípio, com a vantagem que não é preciso lidar com as dificuldades decorrentes da necessidade de intensificar a fiscalização das operações isentas de tributação e nem tão pouco com as questões relativas à devolução de créditos aos exportadores. A simetria imposta às transações intra e interestaduais diminui os obstáculos enfrentados pelos contribuintes que costumam operar em mais de um mercado.

Contudo, certas características presentes em um sistema “câmara de compensação” podem problematizar sua utilização.

O objetivo de tributar as mercadorias produzidas no território nacional nas jurisdições consumidoras, a despeito das implicações mencionadas, pode ser atingido com maior eficácia sob

o “diferimento do pagamento do imposto”, simplesmente porque isto é feito de forma direta à medida que as exportações interestaduais são tributadas por uma alíquota zero. Quando o princípio do destino é operacionalizado indiretamente, é pouco provável obter um resultado idêntico a uma situação onde as unidades importadoras arrecadassem, elas mesmas, o IVA relativo às aquisições feitas de outras jurisdições, indicando que as diferenças entre os dois mecanismos não são apenas administrativas.

Um resultado o mais próximo possível desta situação poderia ser alcançado se a compensação fosse estabelecida por transação. Cada uma das jurisdições deveriam informar o valor total do IVA coletado nas suas exportações e creditado aos seus importadores e, além disso, identificar para quais unidades foram destinadas suas vendas e de quais são provenientes suas compras. Uma vez feito isto, aos pares, as jurisdições compensariam entre si seus débitos e créditos até que o montante de recursos recebidos por todas as unidades fosse equivalente aos respectivos créditos concedidos aos importadores.

Este procedimento, por definição, é extremamente complexo e, a menos que exista um razoável grau de confiança e honestidade entre as referidas administrações, é sujeito a fraudes. Haveria incentivos para subdeclaração do IVA coletado nas vendas interestaduais e superfuturamento dos créditos dados às importações, engendrando enormes conflitos entre as unidades locais e, na suposição de que as fraudes estivessem fora de controle, tornando a alocação da receita tributária segundo o princípio do destino imperfeita.

Uma alternativa seria determinar que o IVA arrecadado no comércio interfronteira se destinasse a um fundo, administrado por um nível superior de governo ou por um órgão formado por representantes das unidades subnacionais, que posteriormente seria distribuído entre as mesmas com base em algum índice. Esta alternativa, por um lado, tem a vantagem de evitar que a compensação seja baseada nas transações individuais de cada jurisdição, mas, por outro, possui inconvenientes semelhantes ao sistema de “IVA nacional”, que só diminuem de importância pelo fato de que o fundo é composto apenas do IVA recolhido nas transações interestaduais.

Se o índice baseia-se no saldo do comércio interestadual e é constante por um dado período de tempo: o montante de recursos recebido por cada unidade poderia não corresponder exatamente às suas operações com as demais. Seriam grandes os estímulos para que não fossem realizados adequados esforços de fiscalização uma vez que a participação no fundo não está atrelada diretamente à contribuição destas unidades ao mesmo.

tivesse sido inteiramente fabricado em “A” seria coletado 20 nesta jurisdição (10 = 10% de 200 – 10% de 100, e 10 = 10% de 100).

Em ambos os casos, independente da mercadoria ter sido parcial ou completamente produzida em qualquer uma das localidades, seu preço é idêntico – 210 e 220, respectivamente. Assim, quando os consumidores realizam aquisições nas jurisdições onde são domiciliados é indiferente para os mesmos o local aonde foram processadas as etapas de fabricação da referida mercadoria. A questão é que as dificuldades engendradas pela adoção do princípio da origem combinada com autonomia das unidades subnacionais para instituírem suas próprias alíquotas não se restringem a este aspecto.

Primeiro, não há nenhum constrangimento legal que impeça os consumidores de efetuarem aquisições fora de sua jurisdição de origem na medida em que encontram vantagens decorrentes da variação de alíquotas.

Segundo, para os contribuintes, em termos do comprometimento do seu fluxo de caixa, não é indiferente o fato da mercadoria ser parcial ou completamente fabricada em uma dada jurisdição mesmo que o preço ao consumidor final seja idêntico. No exemplo citado, para os produtores localizados em “B” é mais vantajoso adquirir insumos em “A” do que em “B”, assim como para os registrados em “A” é melhor não importar insumos de “B”.

Terceiro, existe a possibilidade dos contribuintes gozarem de vantagens competitivas dentro do próprio mercado doméstico dependendo da jurisdição onde estabelecem suas atividades. É melhor para as empresas distribuírem suas atividades de tal sorte que a(s) etapa(s) da produção de uma dada mercadoria onde o valor adicionado é alto seja localizada nas jurisdições que praticam alíquotas mais reduzidas.

Por último, é preciso destacar os problemas impostos à distribuição de recursos entre as unidades subnacionais, à administração do IVA relativo ao comércio interestadual e à desoneração das exportações para outros países.

Quando é levado em consideração que um dos parâmetros que norteiam a repartição da receita oriunda da tributação do consumo entre tais esferas de governo é o financiamento dos gastos públicos que geram os chamados “benefícios generalizados”, é de supor que uma alocação mais justa e eficiente de recursos seja obtida quando a participação de cada unidade é estabelecida em função do local onde as mercadorias são consumidas. Isto significa que, por si só, o princípio da origem é menos apropriado para atingir este objetivo. Se, além deste princípio

ser adotado, as alíquotas subnacionais são divergentes, nem mesmo uma alocação proporcional ao valor agregado na produção de cada jurisdição pode ser alcançada.

Na hipótese em que os contribuintes registrados nas jurisdições que praticam alíquotas mais reduzidas adquiram insumos das que cobram alíquotas mais altas, o montante do IVA recolhido é necessariamente inferior ao que resultaria se todas as etapas da fabricação de uma determinada mercadoria tivessem ocorrido nesta jurisdição, e quanto maior é distância entre as alíquotas e quanto menor é a magnitude do valor que é adicionado em seu território, existe a possibilidade da arrecadação ser nula ou dos créditos aos quais estes contribuintes têm direito superarem seus débitos com o fisco.

Esta situação provoca desequilíbrios horizontais cujo grau, além dos fatores supracitados, depende do fluxo de comércio interestadual. Se as jurisdições que praticam alíquotas mais baixas são exportadoras líquidas e as que praticam alíquotas mais elevadas são importadoras líquidas, a perda de receita decorrente da importação de insumos pode ser compensada. O problema é que, em princípio, nada assegura que tal compensação ocorrerá.

Além disso, quando é levado em consideração que é amplo o escopo para que as unidades subnacionais pratiquem entre si uma “guerra fiscal”, é fácil imaginar as enormes distorções que são provocadas na alocação interestadual da receita tributária.

As dificuldades administrativas decorrem do fato de que, além dos créditos relativos à aquisição interestadual de insumos não serem financiados pelo IVA recolhido na unidade exportadora, na presença de variação de alíquotas, as autoridades tributárias precisam identificar a origem dessa aquisição para que os contribuintes sejam creditados adequadamente. Não apenas este procedimento pode se mostrar razoavelmente complexo como também não elimina a ocorrência de fraudes que decorrem da possibilidade dos contribuintes forjarem notas fiscais de insumos importados de jurisdições que praticam alíquotas mais elevadas com o objetivo de diminuir sua obrigação tributária.

Quando ao comércio internacional é aplicado o princípio do destino, as questões acima são potencializadas.

Segundo visto, a desoneração requer que o valor adicionado na fabricação das mercadorias exportadas seja isento e que o contribuinte seja reembolsado do IVA recolhido em outras etapas. Regra geral, o princípio do destino não é tido, em si mesmo, como um “custo” em

termos de arrecadação se é levado em consideração que o fisco recolhe IVA sobre as importações.

Quando no comércio interestadual também é adotado o princípio do destino, ainda que o IVA cobrado nas importações seja recolhido em uma jurisdição, "M", que não exporta mercadorias ao exterior, a desoneração não representa maiores problemas para a unidade exportadora, "X". Isto é, na hipótese em que "M" revendesse parte dos insumos importados à "X" e os mesmos fossem incorporados na fabricação de um novo produto que posteriormente é vendido a outro país, o IVA sobre as importações serviria para financiar a desoneração desses insumos e "X" apenas teria que reembolsar os exportadores do IVA coletado em seu território.⁷⁷

Quando é adotado o princípio da origem, as jurisdições exportadoras líquidas no mercado externo e importadoras líquidas no interno são penalizadas. Os créditos que devem ser concedidos aos exportadores são relativos ao IVA que não foi coletado em seu território. A situação tende a ser mais grave se tais jurisdições praticam alíquotas mais reduzidas que as demais.

Isto posto, muitos autores, tal como McLure (1980), apontam que o método do crédito é incompatível com a cobrança dos IVA's subnacionais segundo o princípio da origem e com alíquotas diferenciadas. Assim, não basta que suas normas e procedimentos legislativos sejam o mais harmonizados possíveis, é imprescindível que as alíquotas sejam idênticas.

Uma alternativa entre a ampla liberdade para variar alíquotas e a completa uniformidade, seria a determinação de que a alíquota interestadual fosse inferior à praticada internamente. O

⁷⁷ Macon (1994:33), em poucas palavras aponta os problemas relativos à cobrança dos IVA's subnacionais segundo o princípio da origem e com alíquotas diferenciadas: "... supongamos dos jurisdicciones "A" y "B", un producto "X" y que en ambas jurisdicciones existen tasas diferentes. El producto "X" es exportado de "A" a "B". En "B" estará gravado con la tasa de "A" mientras que el "X" originario de "B" estará gravado con la tasa de "B". Por consiguiente el sistema estará distorsionado y no existirá competencia en igualdad de condiciones. Además si la tasa de "A" es menor, es posible que el importador de "B" en el momento de vender el producto ajuste el monto del impuesto, pero si es mayor se requerirán devoluciones masivas. Por otra parte si las tasas son diferentes, ¿a que tasa se devolverá en las exportaciones externas? Habiendo tasas diferentes con principio de origen no se devuelve a los exportadores internos sino a los importadores internos cuando estos importan con tasas mayores a las de su jurisdicción. Es claro que podría imponerse regla del tope, pero esta es distorsionante".

problema é que as distorções e dificuldades mencionadas são apenas parcialmente minimizadas e os custos de cumprimento e de fiscalização da dívida tributária são majorados.⁷⁸

Outra alternativa para evitar a completa harmonização das alíquotas seria a cobrança do IVA segundo o método da subtração. Nesse caso, é possível que a receita seja alocada em proporção ao valor adicionado na fabricação de mercadorias em cada jurisdição. Isto é, utilizando o exemplo numérico anterior, quando “A” vendesse à “B” seria arrecadado 10 (10% de 100) e, em “B”, 5 (5% de 200 – 100) ao invés de zero.⁷⁹ Contudo, esta opção também apresenta problemas.

Primeiro, existe um incentivo para subavaliar ou superestimar o valor das mercadorias transacionadas entre as unidades subnacionais com o objetivo de diminuir a dívida tributária total. Haveria estímulos para os contribuintes subdeclararem o valor dos produtos fabricados em “A” e vendidos à “B”. Se em “A” fosse declarado um valor de 50 seria arrecadado 5 (10% de 50) e, em “B”, 7,5 (5% de 200 – 50). Ainda que em “B” seja recolhido um montante maior de imposto do seria coletado se os valores das mercadorias tivessem sido corretamente informados, esta operação é vantajosa, pois o preço final da mercadoria seria de 212,5 ao invés de 215. Além disso, as administrações tributárias das jurisdições que praticam alíquotas mais baixas não têm interesse em averiguar se as aquisições feitas fora de seu território foram subfaturadas, pois a situação também é vantajosa para o fisco local.

⁷⁸ Não é demais lembrar que a aplicação de uma alíquota inferior nas transações interestaduais torna o tratamento dado aos contribuintes que atuam nos mercados intra e interestaduais assimétrico e, além disso, cria uma brecha para sonegação. Ainda que em menor proporção do que quando é aplicada uma alíquota zero às exportações interestaduais, também é vantajoso para o contribuinte “disfarçar” uma operação interna de interestadual.

⁷⁹ Nas palavras de McLure (1980: 131-2): “Suppose the state A were levy a ten percent value added tax, and state B a five percent tax. On goods valued at \$100 shipped from state A to state B and sold in B for \$200 after further processing, state A, it seems, should collect \$10 and state B \$5 in taxes under the origin principle. Under subtraction techniques, there would be no difficulty in achieving this result. Value added would be calculated in two states and the relevant tax rates would be applied. But consider the situation if the credit technique were employed. State A would apply its ten percent tax to sales of \$100 and its collect its \$10. But the \$10 gross liability in state B (five percent of sales of \$200) would be totally offset by the credit allowed for tax paid – in this case to state A. In more extreme cases, credits allowed by state B (for states A’s taxes) could actually exceed gross tax liabilities to it. Anomalous results could also occur on trading flowing from state B to state A. If value added were split between the two states as above, state B would collect its \$5 on the value added within this border. By levying a gross tax of \$20 and allowing credit for the \$5 paid to state B, however, state A would net \$15, rather than \$10, and the origin principle would have been violated”.

Segundo, o método da subtração encontra enormes obstáculos para desonerar as exportações, especialmente na presença de variação de alíquotas, o que se mostra contraditório com a adoção do princípio do destino nas transações internacionais.

Dadas as implicações anteriores, o mais recomendável é que quando as unidades subnacionais cobram seus IVA's segundo o princípio da origem seja utilizado o método do crédito e não haja divergência entre suas respectivas alíquotas. Com a uniformidade, os créditos relativos aos insumos adquiridos no mercado interestadual, e, sob determinadas circunstâncias, a desoneração das exportações ao mercado internacional continuariam a ser concedidos pelas jurisdições que não arrecadaram o IVA devido nestas operações. A vantagem é que o montante de recursos envolvidos em tais transações seria o mesmo independente das diferentes etapas do processo de produção de uma dada mercadoria serem distribuídas em mais de uma localidade e seria evitado que as esferas subnacionais competissem entre si, por meio de instrumentos tributários, por consumidores e investimentos produtivos. O comércio fronteiriço com não contribuintes e entre contribuintes deixaria de ser estimulado por diferenças nos sistemas de tributação locais, bem como o deslocamento geográfico de atividades produtivas.

Para qualquer agente seria indiferente adquirir mercadorias dentro de sua unidade de domicílio ou fora dela. Para os contribuintes, em princípio, também seria irrelevante estabelecer suas atividades em qualquer jurisdição. O problema é que para as administrações subnacionais o número de contribuintes registrados em seu território e o valor das suas transações, não importando se destinadas ao mercado intra ou interestadual, são diretamente proporcionais ao montante de recursos que podem ser arrecadados. Assim, permanecem incentivos para que as esferas locais continuem competindo entre si e, para tanto, são buscados mecanismos que permitam burlar os obstáculos postos à "guerra fiscal" por meio de instrumentos tributários.⁸⁰

⁸⁰ Por exemplo, a "guerra fiscal" ao invés de ser explicitamente tributária pode ser creditícia ou financeira. Nesse caso, uma dada jurisdição com o objetivo de atrair contribuintes para seu território pode fazer um acordo no qual: no momento do estabelecimento de uma atividade produtiva, o imposto é recolhido normalmente, mas paralelo a tal pagamento e vinculado ao valor deste, o contribuinte recebe dessa jurisdição direta ou indiretamente, um empréstimo em condições muito mais vantajosas do que as do mercado; o que, na prática, nada mais é do que uma forma "disfarçada" de isentá-lo dos tributos relativos à transferência de sua atividade.

A inexistência de fronteiras fiscais entre as unidades subnacionais, dentre outros elementos, determina que nenhum modelo de distribuição de recursos oriundos da tributação do consumo supõe completa independência destas esferas de governo para legislar em matéria tributária, especialmente quando se tem por meta a harmonização dos sistemas tributários nacionais e uma repartição mais justa de recursos entre as unidades federadas. Por certo, os modelos são diferentes no tocante ao grau de autonomia que conferem às mesmas, mas, em todos, alguma medida de coordenação e cooperação tem que ser encontrada.

Uma “solução centralizada” limita a autonomia das unidades locais à forma de utilização dos recursos transferidos uma vez que as mesmas não têm competência para determinarem suas próprias alíquotas, por outro lado, tem a vantagem de evitar que problemas de coordenação horizontal se mostrem contraditórios aos objetivos supracitados. Nesse caso, a cooperação deve ser entendida como um elemento que minimiza os conflitos entre as esferas federal e subnacionais e entre estas últimas de modo que a distribuição da receita possa ser facilitada.

Quando às unidades subnacionais é atribuído competência para cobrar seus próprios impostos, quer IVA's ou IVV's, em comparação ao modelo anterior, uma maior autonomia para acessar diretamente recursos próprios é preservada. Contudo, a busca pela aproximação das práticas tributárias subnacionais torna-se uma questão de primeira ordem, pois as discussões acerca dos requisitos necessários à construção de um sistema tributário considerado de “boa qualidade” e da harmonização das regras de tributação do consumo também estão presentes nas transações domésticas.

A adoção do princípio do destino na alocação da receita tributária relativa ao comércio interestadual não elimina a necessidade de coordenação, mas permite que seja conferido às autoridades locais algum grau de liberdade, particularmente no tocante à sua capacidade de fixar suas respectivas alíquotas. Sem dúvida, esta capacidade não pode ser ilimitada e seu exercício depende do caminho utilizado para operacionalizar o referido princípio e da importância do comércio interfronteira com consumidores finais na geração de receita tributária.

Quando o princípio do destino é instituído através do “diferimento do pagamento do imposto” o volume de receita recolhido em cada unidade, em grande parte, independe das alíquotas praticadas nas demais. As possíveis distorções sobre a alocação interjudicial da receita estão muito mais vinculadas à assimetria do tratamento dado aos contribuintes que operam nos mercados intra e interestadual do que à variação das alíquotas subnacionais, pois,

uma vez que as mercadorias exportadas são completamente isentas de tributação, o comércio fronteiriço entre contribuintes não é estimulado pela divergência de alíquotas nem tão pouco as esferas locais podem utilizar este expediente para competirem por investimentos produtivos.

A divergência de alíquotas pode potencializar os problemas impostos pela referida assimetria e pelas aquisições de não contribuintes fora de sua jurisdição de origem, indicando que alguma medida de harmonização deve ser buscada, mas, o importante a ser ressaltado é que, em função dos motivos supracitados, este modelo não é incompatível com a manutenção da capacidade das unidades subnacionais de fixarem suas próprias alíquotas.

A principal desvantagem do esquema de “diferimento do pagamento do imposto” reside no fato de que se ampliam as chances de evasão fiscal. O enfrentamento dessa questão impõe custos aos contribuintes e ao fisco que, se não são minimizados pelo estabelecimento de acordos de cooperação entre as administrações tributárias dos distintos níveis de governo, podem tornar este modelo não factível.

A instituição de uma “câmara de compensação” para operacionalizar o princípio do destino evita os problemas anteriores, mas sua administração é tremendamente dificultada se as alíquotas subnacionais são divergentes tanto porque o volume de receita coletado em cada jurisdição não é independente do IVA arrecadado nas demais quanto porque esta situação poderia estimular comportamentos desonestos por parte das administrações tributárias locais. Além disso, não é eliminado o problema do comércio interfronteira com não contribuintes e a divergência de alíquotas também poderia estimular o comércio fronteiriço entre contribuintes na medida em que se traduzisse em (des)vantagens em termos de comprometimento do fluxo de caixa.

Em comparação ao modelo anterior, a operacionalização do princípio do destino por meio de uma “câmara de compensação” torna os sistemas tributários locais mais interligados indicando que a necessidade de coordenação é extrema, bem como de cooperação.

A atribuição de um IVV às esferas subnacionais, em condições ideais, seria o melhor caminho para conciliar o objetivo da alocação da receita em proporção ao consumo de cada unidade e a manutenção de sua capacidade de fixar alíquotas. Isto porque, analogamente ao modelo onde é adotado o esquema de “diferimento do pagamento do imposto”, em boa medida, a receita arrecadada em cada unidade não depende das alíquotas praticadas nas demais, com a vantagem de que os ajustamentos de fronteira necessários à instituição do princípio do destino são bastante reduzidos e, portanto, também são menores os custos administrativos.

O problema é que, se não são encontrados instrumentos que eliminem a cumulatividade decorrente das vendas dos varejistas com propósitos produtivos e comerciais, a variação de alíquotas potencializa as chances de que os preços relativos de mercadorias similares fabricadas em mais de um estabelecimento e em distintas jurisdições sejam distorcidos em função de motivos tributários.

Na hipótese em que a cumulatividade fosse eliminada, toda a receita seria coletada apenas quando fossem realizadas vendas aos consumidores finais. Isto faz com que as aquisições interestaduais destes agentes aumentem de importância, pois, ao mesmo tempo em que, sob determinadas circunstâncias, é vantajoso para as unidades locais utilizarem sua autonomia para variar alíquotas para competirem por consumidores, esta prática, relativamente aos modelos anteriores, impõe perdas muito mais significativas de receita.

Nesse sentido, sob um IVV, não apenas deve ser buscado um considerável grau de harmonização das práticas tributárias subnacionais, como as divergências entre as alíquotas devem ser sensivelmente reduzidas.

Isto posto, o problema em atribuir competência às unidades locais para cobrem IVA's segundo o princípio da origem no comércio interestadual não reside no fato de que a adoção do princípio do destino por meio dos mecanismos citados seja isenta de problemas ou garanta às esferas locais completa independência para legislar em matéria tributária, mas sim no fato de que, caso se tenha como meta preservar algum grau de neutralidade desse imposto, a autonomia subnacional deve ser praticamente nula.

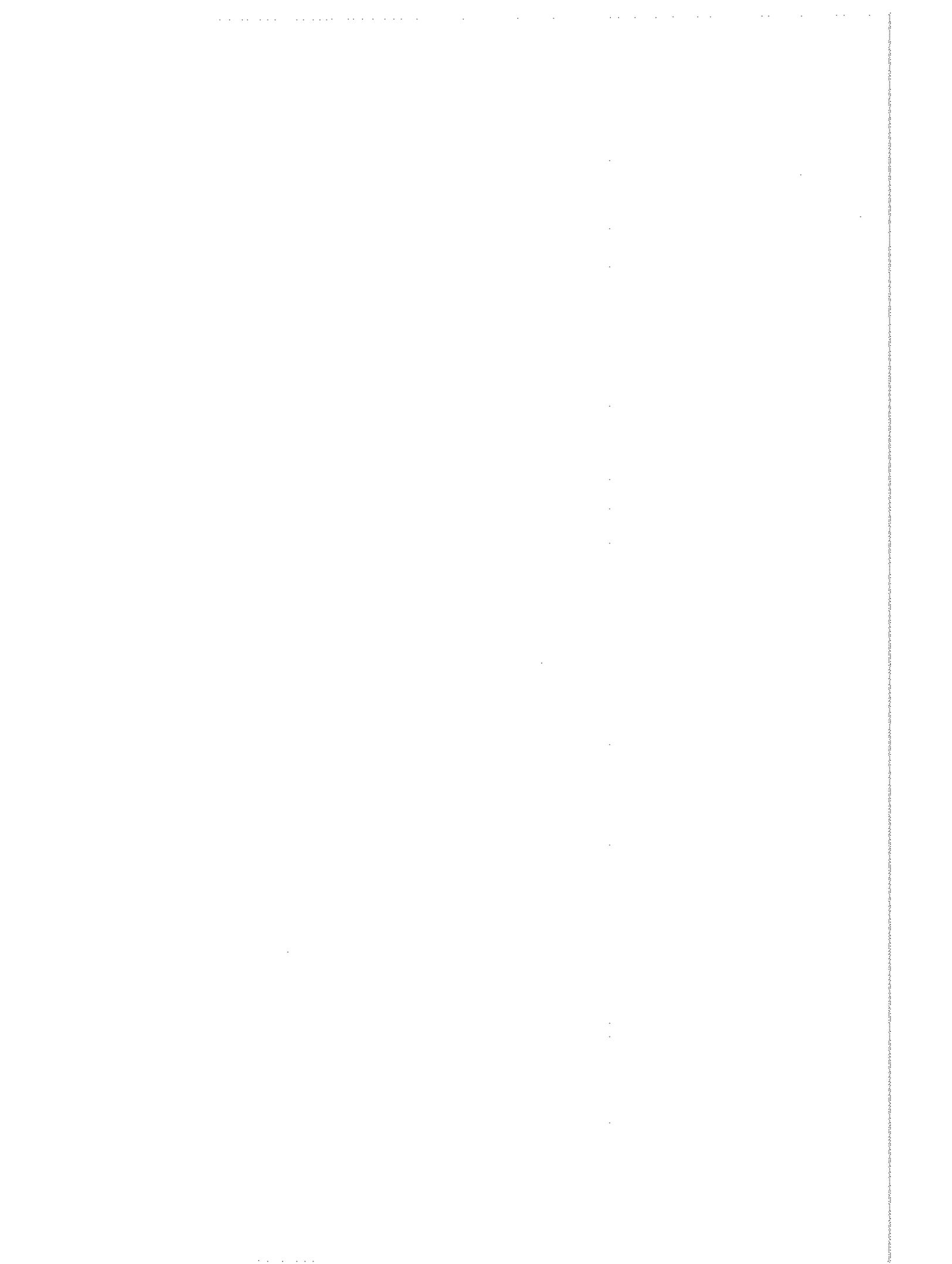
Quando as unidades locais cobram tributos segundo o princípio do destino, não apenas deve ser buscada coordenação vertical e horizontal entre as diferentes esferas de governos, como alguma medida de convergência das alíquotas é requerida, particularmente quando da opção por uma "câmara de compensação" ou da instituição de um IVV, mas não é vedada a possibilidade de que sejam distintas. Sem dúvida, a variação de alíquotas impõe custos administrativos e aumenta as dificuldades coladas pelas compras de não contribuintes, mas, também, sem dúvida, as possíveis distorções sobre a alocação interestadual da receita decorrentes dos impactos do exercício da autonomia subnacional são bem menores do que quando o tributo é cobrado de acordo com o princípio da origem.

Nesse último caso, a convergência de alíquotas necessariamente deve ser entendida como identidade e, ainda assim, a possibilidade de ocorrência das referidas distorções não são

totalmente eliminadas, pois, sempre que a receita é alocada em proporção à produção de mercadorias em cada localidade, inevitavelmente, existem estímulos à “guerra fiscal”.

Dessa forma, a questão que se coloca é: o modelo aqui descrito, tal como nas outras opções onde é atribuída competência às esferas subnacionais para cobrarem seus impostos sobre consumo, permite que tais esferas tenham acesso direto a uma fonte de recursos próprios, e adicionalmente evita as dificuldades decorrentes da operacionalização do princípio do destino em contextos onde não existem fronteiras fiscais. Mas, qual a vantagem em adotá-lo se, mesmo mediante um forte sacrifício da autonomia subnacional, são grandes as chances de que uma alocação inadequada e injusta de recursos venha a ser obtida?

Por esta razão, a instituição de IVA's subnacionais cobrados segundo o princípio da origem nas relações interestaduais não é considerada uma boa alternativa de repartição de recursos tributários oriundos da tributação do consumo em contextos federativos e esta opção não será mais considerada no restante desse trabalho.



4. A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO EM ALGUMAS EXPERIÊNCIAS SELECIONADAS E NO BRASIL

4.1. EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS

Nesta seção, procura-se descrever a tributação do consumo na União Européia, Alemanha, Estados Unidos e Canadá privilegiando sua correlação com uma estrutura federativa. A seguir, é feito um breve comentário acerca dos critérios que justificam a escolha dessas experiências.

A antiga Comunidade Econômica Européia (CEE), desde que foi concebida, tinha por objetivo a constituição de um mercado comum formado por seus respectivos membros. Esta meta engendrou, dentre outras, uma série de discussões acerca da necessidade de reformulação da tributação do consumo dos seus países membros. Os esforços no sentido de avançar na integração determinaram como condição *sine qua non* a busca por um razoável grau de harmonização da concepção dos impostos, suas bases de cálculo e estruturas de alíquotas.

À medida que a integração era paulatinamente alcançada, foi sendo obtida uma maior aproximação da legislação e das normas relativas aos impostos sobre consumo praticados por cada membro. Contudo, a decisão de suprimir as fronteiras fiscais internas em 1993 – que transformou a CEE na atual União Européia (UE) – ainda suscita um intenso debate em torno da tributação do consumo. O regime atual de tributação adotado nas operações inter-UE⁸¹ é considerado transitório e postula-se ser imprescindível encontrar um regime definitivo que não se mostre contraditório à formação de um mercado comum.

Dentre os vários pontos em debate, parece não existirem dúvidas de que a melhor alternativa para tributar o consumo é a adoção de um IVA, já vigente em todos os países membros, a questão que se coloca é: **face a ausência de barreiras fiscais, qual o montante de harmonização requerido e como deve ser tratado o comércio inter-UE?** O grande desafio no estabelecimento de um regime definitivo tem sido a tentativa de conciliar duas metas aparentemente inconsistentes entre si: **a preservação do máximo grau de autonomia dos países**

⁸¹ Analogamente à expressões intra e interestaduais, os termos intra-UE e inter-UE são designados às transações dentro do território de cada país membro e entre os mesmos

membros e a eliminação de problemas de coordenação interna que criem obstáculos à construção um mercado plenamente integrado.

Isto posto, apesar da UE não ser exatamente uma Federação, e sim um bloco econômico regional, possui problemas semelhantes aos presentes em contextos federativos quando às unidades subnacionais é atribuído competência para cobrar seus próprios impostos sobre consumo; e, por esta razão, as discussões e arranjos encontrados para lidar com os mesmos podem ser usados como referência no debate em torno das questões relativas à tributação do consumo em países federados.

A Alemanha utiliza um modelo de tributação do consumo semelhante ao “IVA nacional” e, por muitos analistas, tem sido apontada como um caso paradigmático. Isto porque a centralização da legislação combinada com um mecanismo de partilha tributária, ao mesmo tempo em permite alcançar os objetivos da construção de um sistema tributário considerado de “boa qualidade” e da harmonização internacional com maior facilidade, tem conseguido preservar um certo grau de autonomia das instâncias inferiores de governo para gerir e gastar recursos próprios.

Nos Estados Unidos e no Canadá, dada a natureza de suas relações federativas, não é possível adotar um modelo similar ao alemão, e os instrumentos encontrados para lidar com a questão fazem desses países, ainda que por motivos distintos, experiências singulares que merecem destaque. Nos EUA, enquanto o governo central não possui um imposto geral sobre consumo, os vários estados cobram IVV's com um razoável grau de liberdade. No Canadá, é adotado mais de um arranjo de distribuição de competências sobre a tributação do consumo.

4.1.1. UNIÃO EUROPÉIA (UE)⁸²

Partindo do suposto de que a forma mais adequada de tributar o consumo em contextos federativos ou entre países que formam um bloco de comércio é a adoção de um IVA com alocação da receita segundo o princípio do destino, nas trocas externas e internas, três arranjos serão apresentados para lidar com os problemas relativos à tributação do consumo na UE: a

⁸² Esse tópico baseia-se principalmente nos trabalhos de Keen e Smith (1996) e Smith (1997).

proposta da *Commission of the European Communities* (EC) formulada no final dos anos 80, as modificações sofridas pela mesma em 1996 e o esquema sugerido por Keen e Smith (1996) e Smith (1997). Antes, porém, será apresentado o atual regime de tributação posto que suas virtudes e limitações constituem as principais motivações das propostas em questão.

4.1.1.1. O regime atual de tributação

Segundo visto, o objetivo da CEE em avançar na construção de um mercado comum determinou que os países buscassem harmonizar suas práticas de tributação do consumo.

Um primeiro esforço nesse sentido foi feito quando da determinação de que todos os membros optassem por um IVA em substituição aos tributos com características cumulativas, e, na década de 70, esta meta já havia sido atingida. A decisão em manter a autonomia para fixar alíquotas conduziu à adoção do princípio do destino na alocação da receita relativa ao comércio inter-UE, pois, entendia-se que esta era a única forma de garantir uma certa independência entre os sistemas de tributação de cada parte e, ao mesmo tempo, neutralidade no tocante à competitividade das mercadorias importadas face aos produtos similares fabricados internamente.

O princípio do destino foi operacionalizado por meio da aplicação de uma alíquota zero às exportações e todas as dificuldades inerentes a este procedimento foram minimizadas pelo fato de que as fronteiras fiscais internas ainda não haviam sido abolidas. A existência dessas fronteiras, simultaneamente, facilitava a própria instituição do princípio e permitia a preservação de um razoável grau de liberdade para os países membros legislarem em matéria tributária. Conforme apontam Keen e Smith (1996:381):

“Exports were zero-rated: no tax applied to export sales, and tax paid on inputs to the production of exported goods and services could be recovered in the normal way. Imported goods were subject immediately to the importing country’s VAT, ensuring indifference of the importing firm to the VAT rate ruling in the member state from which it was purchasing (the destination principle: goods being taxed at the rate of the member state of final consumption) (...)”

Member states’ national VAT systems ended at the national boundary. There was no need for information on the tax history of the imported goods or for administrative cooperation on VAT enforcement. Nor was there any real need for ‘congruent’ VAT legislation indifferent member states, since there were virtually no points of contact between VAT systems.”

Contudo, a meta em suprimir as referidas fronteiras suscitou uma série de discussões em torno de qual modelo de tributação que deveria ser adotado no momento em que isto acontecesse.

No que tange ao fato do IVA ser o caminho mais adequado de tributar o consumo, praticamente inexistiam dúvidas, mas embora parecesse claro que o princípio do destino é preferível ao da origem, não foi formado um consenso a esse respeito e nem tão pouco quanto aos procedimentos a serem utilizados caso prevalecesse o princípio do destino em um contexto onde não existem barreiras alfandegárias.

Segundo visto, existem basicamente dois procedimentos de cobrar o IVA, no mercado interno, segundo esse princípio:

- i) o “diferimento do pagamento imposto”, semelhante ao esquema adotado no comércio internacional, com a diferença de que, com a ausência da alfândega, o controle das operações é transferido da fronteira física para o livro de contabilidade dos importadores. Sua vantagem é preservar o espaço, ainda que dentro de certos limites, para a cobrança de alíquotas diferenciadas. A desvantagem é que os problemas relativos à necessidade de intensificar a fiscalização para evitar a sonegação e à devolução dos créditos aos exportadores são potencializados; ou
- ii) a cobrança integral do imposto no país/estado de origem destinado-se posteriormente a receita ao país/estado importador. Esta opção, também conhecida como “destino com *clearing*” é análoga à “câmara de compensação”, confere um tratamento simétrico aos contribuintes que costumam operar em mais de uma jurisdição e minimiza os problemas supracitados, mas, por outro lado, requer a formação de um complicado sistema de distribuição de débitos-crédito e não deixa muito espaço para a variação de alíquotas.

Assim, dadas as dificuldades presentes na operacionalização do princípio do destino em contextos onde não existem constrangimentos legais à movimentação de mercadorias, o projeto inicial da CEE, ao suprimir suas fronteiras, era adotar o princípio da origem nas trocas entre os países membros e destino nas transações com o resto do mundo. E, para evitar que este procedimento se traduzisse em distorções na alocação privada de recursos em razão de motivos tributários, estabeleceu-se como imperativo que as alíquotas fossem iguais, ou pelo menos, muito

próximas. Por essa razão, sua aceitação por parte dos países membros não foi de fácil negociação e o projeto terminou não sendo posto em prática.

O segundo projeto da CEE, ainda em discussão na atual UE, representava a adoção do “destino com *clearing*”. Este projeto, embora apresente vantagens com relação ao esquema de “diferimento do pagamento”, também terminou não sendo posto em funcionamento, em certa medida, em função de seus complexos requisitos administrativos que só poderiam ser relativizados se, da mesma forma que no caso anterior, fossem utilizadas alíquotas padronizadas. Nas palavras de Macon (1994:31-2):

“El primer proyecto de Europa – para enfrentar la decisión política de suprimir la aduana – fue en base al principio de origen, que no pudo concretarse por no haber podido uniformar tasas (...)

El segundo proyecto, que también evitaba las devoluciones, fue utilizar el principio de destino con *clearing*. Los exportadores facturaban el impuesto también en sus exportaciones internas, a pesar de ser en base destino e informaban a su gobierno la identidad del importador, cuando depositaban.

Los importadores se acreditaban el impuesto e informaban a su gobierno la identidad del exportador.

El monto del impuesto era acreditado por el fisco del país exportador al del país importador – para mantener el principio de destino – y se formaba un sistema de *clearing* con todo el comercio interno a la CE. Todo para capear la eliminación de la Aduana y evitar devoluciones. Finalmente la propuesta no prosperó porque significaba un compromiso administrativo demasiado grande.”

Dito de outra forma, tanto em um projeto quanto no outro, ainda que por motivos distintos, a uniformização das alíquotas é um pré-requisito à sua operacionalização. Ainda que o esforço dos países membros da UE tenha sido sensível no sentido da harmonização, inclusive tendo avançado ao longo dos anos, os mesmos não se mostraram dispostos a abrir mão de sua autonomia tributária em prol dos arranjos sugeridos. Nesse sentido, em 1993, quando foram eliminadas as barreiras alfandegárias internas, o esquema prevalecente foi o do “diferimento do pagamento do imposto”. Este esquema – que deveria ser transitório até que se adotasse um regime definitivo – permanece até hoje.

Além disso, uma justificativa para a manutenção de um regime parecido com o prevalecente até esta data reside no fato de que o mesmo, em comparação com os sugeridos nos projetos descritos, não requer fundamentais reordenações na forma de administração do IVA. Pois, se é verdade que o imperativo da uniformização de alíquotas representa um grande foco de

resistência à construção de um regime definitivo, não menos importante é a resistência dos países membros diante de procedimentos inteiramente novos e, portanto, desconhecidos.

Por outro lado, a decisão em adotar o “diferimento do pagamento do imposto” determinou o surgimento de três ordens de dificuldades que não representavam maiores obstáculos até que as barreiras tivessem sido suprimidas: (i) a sustentabilidade da receita face ao comércio interfronteira com não contribuintes; (ii) o tratamento assimétrico conferido às transações intra e interpaises membros; e (iii) o controle das operações interfronteira.

A sustentabilidade da receita face ao comércio interfronteira com não contribuintes

No caso das transações entre contribuintes, a diferenciação de alíquotas não afeta suas decisões locacionais de compra posto que as exportações são plenamente desoneradas e as importações são tributadas segundo a alíquota do país importador e de acordo com as mesmas regras. Na verdade, no tocante a este aspecto, muito pouco mudou com relação ao regime anterior: a única alteração que a eliminação das fronteiras impôs foi a exigência de que as firmas exportadoras, ao reclamarem os créditos a que têm direito, informem o número de registro do IVA de seu comprador, pois apenas as vendas para outros contribuintes devem ser tributadas por uma alíquota zero.⁸³

Já no que tange às transações com não contribuintes, a abolição de qualquer impedimento formal às compras fora da sua jurisdição de origem implicou que os consumidores finais e as firmas parcialmente isentas de tributação podem se beneficiar amplamente da variação de alíquotas entre os países membros. As possíveis perdas de receita decorrentes dessa prática passaram a depender dos constrangimentos impostos pela distância geográfica entre os países, do fato de ainda não ter sido adotada uma única moeda⁸⁴ e do grau de informação desses agentes acerca das novas oportunidades de realizar aquisições fora de sua jurisdição de origem.

⁸³ “For transactions between firms, little of economic substance has changed. In effect, exports are zero-rated under the transitional system, just as before: they leave a member state free of all tax – tax on inputs being reclaimable – and are fully taxable in the importing country. What has changed is the method of implementing these arrangements. The response to the VAT problem created by the removal of fiscal frontiers and border checks has been to require instead that firms claiming the benefit of zero-rating on exports obtain and report the VAT identification number of their customers, and to bring imports by traders into tax in their first periodic return.” (Keen e Smith, 1996:382)

⁸⁴ Até 1998, a UE ainda não havia unificado a moeda entre os países membros.

Mesmo que os países vizinhos tenham evitado competir através da diminuição de alíquotas,⁸⁵ o crescimento das vendas por correspondência, facilitadas pelo advento do “comércio eletrônico”, impuseram uma dificuldade adicional ao problema. Para impedir que em certos casos o tributo fosse cobrado de acordo com o princípio da origem, alguns esquemas especiais tiveram que ser adotados: (i) as vendas por correspondência devem ser tributadas no destino quando o faturamento das empresas envolvidas no negócio exceda um limite especificado; (ii) os meios de transporte, em particular os veículos, são sujeitos a tributação no país de registro; e (iii) as compras das firmas isentas da taxaçaõ através do IVA devem ser tributadas no destino quando suas importações também excederem determinado limite.

Sem dúvida, a utilização dos esquemas especiais contribuiu para que as questões relativas ao comércio fronteiriço com não contribuintes não representassem um obstáculo à adoção do regime transitório. Contudo, à medida que o processo de integração vá sendo consolidado, as dificuldades impostas pela ausência de unificação monetária e pelo desconhecimento desses agentes em torno das novas oportunidades devem diminuir. Nesse sentido, embora tenha sido determinado que as “alíquotas padrão” praticadas em cada membro não possam ser inferiores a 15%⁸⁶, a manutenção da autonomia para variá-las em torno desse patamar pode engendrar perdas de receita que ainda são difíceis de serem avaliadas, sendo esse o caso, não seria recomendável que fossem completamente abolidas as formalidades referentes às aquisições de não contribuintes fora de sua jurisdição de origem, o que, por seu turno, se mostra contraditório com um dos principais objetivos da UE – a formação de um mercado cada vez mais integrado.⁸⁷

O tratamento assimétrico conferido às transações intra e interpaises membros

Segundo visto, um importante critério na escolha de um determinado padrão de tributação é que o mesmo contenha um elevado grau de neutralidade; isto é, não induza mudanças no comportamento dos contribuintes apenas por motivos tributários e, particularmente, nos

⁸⁵ Posto que tal diminuição não afetaria apenas as vendas à não contribuintes de outras jurisdições, mas também as transações voltadas para o mercado interno.

⁸⁶ Tal informação foi extraída de Keen e Smith (1996) e pode ter sido alterada.

⁸⁷ “... the transitional regime is sustainable only to the extent that there are impediments to the free movement of goods and services; to the extent that reducing these impediments remains in itself an object of policy, there is an important sense in which the transitional system is sustainable only for as long as the single market fails to be realized.” (Keen e Smith, 1996:386)

contextos federativos, que não altere suas decisões locacionais bem como a competitividade de mercadorias similares fabricadas em distintas jurisdições.

Certamente, a adoção de um IVA cobrado segundo o princípio do destino é importante na busca da neutralidade. Entretanto, sua operacionalização por meio do “diferimento do pagamento do imposto”, ao conferir um tratamento assimétrico aos contribuintes que operam nos mercados intra e inter-UE, pode fazer com que essa meta seja alcançada de forma imperfeita.

Embora as importações e os similares nacionais sejam tributados segundo as mesmas regras, conforme mencionado quando do tratamento de um modelo de IVA subnacional cobrado segundo esse esquema, sob determinadas circunstâncias, os contribuintes teriam vantagens em termos de fluxo de caixa quando adquirissem insumos de outros contribuintes que não estivessem registrados em sua jurisdição ou quando, dependendo da forma como é feita a devolução de créditos aos exportadores, estivessem envolvidos nesse tipo de atividade.

Por outro lado, as exigências impostas aos contribuintes que exportam produtos para outros países membros tornam seus custos de cumprimento da dívida tributária distintos daqueles que efetuam operações apenas em sua jurisdição, podendo, portanto, representar um desestímulo às transações inter-UE. Além disso, uma vez que as normas e procedimentos administrativos relativos aos IVA's ainda não foram plenamente harmonizados, os contribuintes que estabelecem atividades em mais de um país têm que lidar com legislações nem sempre familiares.

Em resumo, essas possibilidades aliadas às dificuldades colocadas pelo comércio interfronteira com não contribuintes alteram os requisitos de neutralidade desejáveis e imprescindíveis quando se pretende a completa integração do mercado europeu.

O controle das transações interfronteira

A interrupção da cadeia débito-crédito nas transações inter-UE, paralelamente à abolição das fronteiras fiscais entre os países, implicou na necessidade de aumento da fiscalização por meio de instrumentos que, ao mesmo tempo em que não oferecem garantias prévias de sua eficácia, contribuem para tornar assimétricos os custos dos contribuintes que operam nos mercados intra e inter-UE à medida que agregam complexidade ao sistema, como ocorre no caso em que é exigido dos exportadores que, ao reclamarem seus créditos, informem o número de registro do seu comprador. Conforme apontam Keen e Smith (1996:386-7, grifos nossos):

“To maintain zero-rating while abolishing frontier formalities, new procedures for enforcement co-operation require exporters to verify the VAT status of their customer in order to be entitled to zero-rate export sales. This is, in principle, done through the communication of the purchaser’s VAT registration number (which the seller can check through a computerized database), although member states’ VAT administrations differ in how much further proof of export is required. The new situation involves greater risks of evasion and fraud than when frontier documentation could be used for verification. It also carries risks: in trying to maintain the enforcement ‘integrity’ of the VAT system, member states may raise the VAT compliance costs on intra-EC transactions well above the compliance costs on extra-EC trade and on domestic, undoing much of the benefits of the abolition of frontier formalities.”

Ainda não há nenhum estudo empírico que avalie o grau de evasão fiscal após a adoção do “diferimento do pagamento do imposto” e, conseqüentemente, se os procedimentos utilizados são suficientes para evitar o problema. O fato é que, além da sua adoção implicar em maiores custos para os contribuintes, requer um certo grau de cooperação entre as administrações tributárias dos respectivos membros que, até a extinção das fronteiras, guardavam um razoável grau de independência.

Em síntese, antes de 1993, a existência de controles alfandegários garantia aos países membros grande autonomia sobre as decisões referentes ao IVA. A abolição das fronteiras fiscais não mudou essencialmente o esquema vigente, que continuou sendo o de aplicar uma alíquota zero às exportações inter-UE, mas aumentou a interdependência das suas políticas tributárias. Primeiro, aumentou o espaço para as compras de não-contribuintes fora de sua jurisdição, posto que os mesmos passaram a se beneficiar da diferença de alíquotas entre os países membros. Segundo, aumentou os custos administrativos e dos contribuintes que, em um contexto onde é formado um mercado comum, podem e devem operar em mais de uma jurisdição.

Assim, se por um lado, o sistema de tributação vigente apresenta vantagens, como a de permitir um maior grau de liberdade para que os países membros fixem suas alíquotas e não necessitar de uma grande modificação na legislação e administração do IVA; por outro lado, não é possível avaliar se, em longo prazo, o regime transitório será sustentável sem fortes pressões exercidas pelo comércio fronteiriço com não contribuintes e pelas possibilidades de fraudes, ou, alternativamente, requerendo a imposição de severos limites à autonomia de cada membro e onerosas operações de fiscalização que nem sempre são eficazes. A menos que exista um intenso

movimento de cooperação entre os países membros, acredita-se que com o passar do tempo as fragilidades do regime vigente serão exacerbadas e/ou terão que ser adotados expedientes que podem comprometer o objetivo da consolidação um mercado cada vez mais integrado.

Por estes motivos, o arranjo atual é considerado transitório e as discussões que se seguem buscam a construção de um regime definitivo que, segundo a EC, deve procurar conciliar a autonomia fiscal dos países membros com baixos custos para o fisco e contribuintes, não aumentar o risco de fraudes, não provocar realocações de receita inaceitáveis e preservar o maior grau possível de neutralidade do IVA.

4.1.1.2. A proposta de 1987 – “The ‘Commission Clearing Houve (CCH)’ system”

No final dos anos 80, a EC formulou uma proposta para a construção de um regime definitivo de tributação do consumo que, após a decorrência de um período transitório, deveria entrar em vigor quando fossem abolidas as fronteiras fiscais entre os países membros. Não obstante o regime proposto não tenha entrado em funcionamento, as discussões acerca do mesmo não se encerraram; inclusive, a reformulação da proposta feita em 1996 não altera o que é tido como princípio básico do sistema. Vejamos, então, suas virtudes e limitações.

O referido princípio básico diz respeito à determinação de que a **tributação das mercadorias deve ocorrer no país que originou a oferta de bens e serviços**. A defesa desse princípio baseia-se no suposto de que, dessa forma, é conferido simetria ao tratamento dado às transações intra e inter-UE e, portanto, em relação ao esquema de “diferimento do pagamento do imposto”, são menores os custos administrativos e de cumprimento da dívida tributária, sem, contudo, aumentar o risco de evasão ou afetar os requisitos de neutralidade do IVA.

Isto é, mantém-se a alocação da receita segundo o princípio do destino com a diferença de que sua operacionalização não é feita por meio da aplicação de uma alíquota zero às exportações, mas sim através do estabelecimento de uma “câmara de compensação” entre os países membros.

Analogamente ao que foi descrito quando da atribuição de competência às unidades subnacionais para cobrar seus próprios IVA's de acordo com esse procedimento, no sistema CCH, as exportações inter-UE são tributados no país de origem à sua própria alíquota e os importadores – contribuintes do IVA – são creditados desse montante no país de destino. Para

tanto, cada membro deve depositar em uma espécie de “câmara de compensação”⁸⁸ o valor total de tributos coletados nas exportações e, em contrapartida, reclamar o que foi creditado aos importadores. Por meio desse expediente os créditos relativos às aquisições inter-UE são financiados pelo IVA recolhido nas exportações e, com isso, é garantido o princípio do destino.

Na presença de alíquotas diferenciadas, a administração da “câmara” pode se mostrar bastante complicada, pois o saldo líquido a ser recebido por cada país necessariamente deve ser calculado a partir do faturamento comercial inter-UE confrontando-se, em todas as transações, a origem e destino das importações e exportações, respectivamente. Além disso, embora o sistema evite os inconvenientes da distinção das operações intra e inter-UE, a variação de alíquotas, além de não eliminar os problemas relativos ao comércio fronteiro com não contribuintes, determina que para os contribuintes também não é indiferente a jurisdição onde realizam suas aquisições. Nesse sentido, parece fundamental que as alíquotas sejam harmonizadas.

Com relação a tais questões residem algumas críticas ao sistema CCH. Primeiro, existe um *trade off* entre menores custos administrativos e maior neutralidade, caso as alíquotas fossem harmonizadas, e manutenção da autonomia dos países membros para legislar em matéria tributária. Segundo, existe um impacto adverso sobre o esforço de fiscalização dos países posto que os créditos concedidos aos importadores são independentes da arrecadação ocorrida dentro das suas jurisdições bem como dos depósitos que fazem na “câmara”. Em princípio, as autoridades tributárias não têm interesse em verificar se os contribuintes que, por exemplo, adquirem insumos de países que cobram alíquotas mais altas que as praticadas internamente, não estão superfaturando suas compras; ou ainda, se os exportadores não estão subdeclarando sua dívida com o fisco. Segundo Keen e Smith (1996:390):

“For with imports arriving laden with creditable foreign tax, traders would have an incentive to produce false invoices overstating the tax paid on their imports; and if member states were able to recover the costs of financing these claims simply billing the clearing house, they would have little reason to root out such fraud. By the same token, they would give little incentive to uncover fraudulent failure to charge tax on exports. An invoice-based clearing house, as originally envisaged by the Commission, thus runs the risk of inducing both inefficiently low enforcement expenditure by member states and a net financial

⁸⁸ Por se tratar de um bloco regional de comércio e não exatamente de uma Federação, está sendo implicitamente suposto que a “câmara” seria administrada por uma espécie de órgão central, supranacional, com orçamento próprio constituído por recursos fornecidos pelos próprios países membros que poderiam ser utilizados na compensação de débitos-créditos.

loss for the clearing house (with import tax credits claimed exceeding export taxes paid).”

Com o propósito de contornar o segundo problema mencionado, quatro arranjos poderiam ser adotados:

- i) os créditos reclamados que excedessem os depósitos feitos na “câmara” teriam que ser financiados por uma contribuição adicional de cada país. A objeção a este esquema reside no fato de que o mesmo implica em socialização das perdas decorrentes de uma fiscalização mais permissiva realizada por um ou mais países em particular, o que significa que não haveria neutralidade na distribuição da receita.
- ii) todos os membros receberiam uma parcela da receita proveniente da descoberta de fraudes. O problema é que, justamente pelo fato da receita ser partilhada, cria-se um desestímulo à colaboração entre as distintas administrações tributárias.
- iii) estatísticas agregadas dos fluxos de comércio entre os países membros poderiam ser utilizadas para verificar se os mesmos estão realizando depósitos na “câmara” abaixo do que deveriam e/ou reclamando créditos não compatíveis com o volume de suas aquisições inter-UE. A questão é que, com a eliminação das fronteiras, os referidos fluxos são estimados justamente em função dos retornos do IVA de modo que não seriam avaliados corretamente face à existência de comportamentos fraudulentos.
- iv) a quarta e última opção seria *once-for-all*, no momento da mudança de regime, determinar o montante dos pagamentos feitos por parte de cada membro que deveria corresponder aos seus respectivos recebimentos. O obstáculo a esta opção, em boa medida, está relacionado com a incerteza quanto à evolução dos fluxos de comércio inter-UE. Tanto uma mudança futura desses fluxos quanto um aumento de alíquota (se permitido) por parte de um país exportador poderia provocar efeitos redistributivos de receita não desejados.

Em suma, o mérito do sistema CCH reside no fato de garantir tratamento simétrico às transações intra e inter-UE. A questão é que, para tanto, é necessária a criação de uma complexa “câmara de compensação”, cujos custos operacionais só podem ser minimizados mediante a

harmonização das alíquotas. Adicionalmente, existe o risco de aumento das operações fraudulentas face ao desestímulo para que as administrações tributárias realizem apropriados esforços de fiscalização. Nesse sentido, argumenta-se que a vantagem apresentada pode não ser suficiente para que o regime proposto seja considerado superior ao transitório posto que, ainda que por motivos distintos, existe a possibilidade de que o mesmo também falhe em atingir as metas tidas como básicas quando da construção de um regime definitivo.

4.1.1.3. A proposta de 1996

Em 1996, a EC, mantendo o princípio básico da proposta de 1987 – de que a tributação deve ocorrer no país que originou a oferta de determinada mercadoria – e tendo como suposto que o objetivo de maior integração entre os países membros requer simetria no tratamento das transações intra e inter-UE, formulou uma nova proposta cuja motivação foi evitar certos problemas contidos na anterior (a de 1987) e, ao mesmo tempo, eliminar as falhas presentes no regime transitório. Nesta proposta, cinco elementos estão presentes:

- i) um único lugar (país) para a tributação de cada negócio;
- ii) abolição das regras vigentes no atual esquema de tributação para o comércio inter-UE. Tais regras seriam substituídas por um esquema onde a cadeia débito-crédito do IVA deveria ser estendida às transações inter-UE, de modo que as mesmas receberiam igual tratamento que aquelas entre firmas localizadas dentro de um mesmo país;
- iii) alocação da receita do IVA entre os países membros segundo estatísticas agregadas de consumo;
- iv) completa uniformização no escopo e definição do IVA, bem como grande convergência das alíquotas; e

- v) cooperação e supervisão da UE da administração, coleta e controle das operações relativas ao IVA nos países membros.

Único local (país) para tributação

Este elemento é novo na proposta de 1996, não tendo sido antes apresentado em nenhuma outra. Seu objetivo é evitar a necessidade das empresas que operam em mais de um mercado terem que interpretar distintas legislações com as quais nem sempre estão familiarizadas. Um segundo atrativo é a eliminação da necessidade de definição da natureza das transações – se intra ou inter-UE – em que os contribuintes estão envolvidos bem como de qualquer do controle físico do movimento dos bens.

Não obstante, um novo problema aparece, que é o da determinação do referido local. Ou seja, qual critério deveria ser utilizado? Uma possibilidade é coincidir o “domicílio do IVA” com as regras utilizadas para a tributação das empresas (“corporate taxation”). Além disso, a determinação de um único lugar para tributação é um requisito ou uma questão de escolha? Sendo um requisito, haveria a possibilidade de escolher tal lugar?

Na verdade, na proposta em discussão, como a receita é distribuída segundo estatísticas agregadas de consumo e as alíquotas são uniformes, supõe-se ser indiferente tanto para os países membros quanto para as empresas o “domicílio do IVA”. No entanto, vale ressaltar que haverá preferência das empresas por aqueles países aonde a fiscalização for mais permissiva e os custos de cumprimento forem menores:

“Although it has no revenue implications for member states (...), the choice of domicile by a firm could greatly affect the administration costs borne by the fiscal authorities and effectiveness of compliance and enforcement activities. Even if tax rates were uniform across the EU, it is unlikely that businesses would be indifferent between VAT domicile in different member states; they would, other things being equal, be likely to prefer VAT domicile in member states imposing a low compliance cost burden and with lax VAT enforcement. Whilst choice of domicile on the former basis might lead to efficiency gains, there are clear dangers in allowing firms to opt for ineffective enforcement!”
(Smith, 1997:12, grifos nossos)

Abolição do esquema vigente para o tratamento das transações inter-UE

A escolha de um único lugar para tributação implica na não tributação das transações entre uma dada empresa e suas filiais estabelecidas em outras jurisdições enquanto as operações entre empresas de natureza distinta seriam taxadas independente de terem sido realizadas dentro de uma mesma localidade ou entre países distintos.

Em tese, esta substituição é apenas operacional não havendo mudanças na carga tributária incidente sobre determinada cadeia de produção e distribuição. Entretanto existe uma diferença com relação ao fluxo de caixa das empresas semelhante ao que acontece quando o esquema adotado é o “diferimento do pagamento do imposto”. A diferença é, nesse caso, as vantagens não residem na realização de compras no exterior, mas há um estímulo à integração vertical das empresas.

Alocação da receita segundo estatísticas agregadas de consumo

Na proposta formulada em 1987, o princípio do destino é garantido por meio da compensação de débitos-crédito relativos às operações entre os países, o que, pelo menos em tese, deveria produzir os mesmos resultados em termos econômicos que o regime transitório. Entretanto, como a compensação é baseada no faturamento das transações inter-UE, além da enorme complexidade envolvida nesse procedimento dado que é necessário identificar a origem e o destino de cada operação, é grande o risco de que ocorra uma realocação de receita em função de informações desonestas.

Para lidar com essas dificuldades, a EC propôs distribuir a receita do IVA, não apenas a relativa ao comércio inter-UE, segundo estatísticas macroeconômicas agregadas. O princípio do destino seria assegurado na medida em se optasse por estatísticas de consumo. De acordo com a Comissão, este critério tem a vantagem de não requerer a diferenciação das operações intra e inter-UE, sem, contudo, estabelecer uma complicada “câmara de compensação” baseada nas transações individuais de cada membro.

Além disso, a despeito do critério de “único local de tributação”, sendo a distribuição da receita baseada no consumo dos distintos países, seriam poucos os incentivos à competição pela instalação de contribuintes em seus respectivos territórios.

Não obstante os argumentos favoráveis apresentados pela Comissão, segundo Smith (1997), a eliminação da necessidade de identificação das transações inter-UE não chega a representar um grande mérito que justifique a adoção do regime proposto. Nesse caso, toda a receita a qual cada país tem direito independe dos tributos que foram coletados em sua jurisdição. Assim, mais do que na proposta de 1987, persistem os impactos adversos para que as autoridades tributárias realizem inadequados esforços de fiscalização; nesta situação, em relação à atual repartição do IVA, poderia ocorrer uma razoável realocação de receita. E, mesmo que fosse implementado um eficiente sistema de fiscalização, dificilmente não ocorreria alguma redistribuição posto que nada garante que o IVA arrecadado no regime vigente reflète exatamente a estrutura de consumo de cada país membro.

Em suma, a adoção deste critério de distribuição da receita, mais que a opção por uma “câmara de compensação”, requer um alto grau de confiança e colaboração entre os países membros para que seja factível.

Uniformidade das bases e alíquotas

O regime proposto implica na necessidade de completa uniformização dos sistemas tributários dos países membros, pois, dentre outras conseqüências, suas diferenças poderiam induzir às empresas a se estabelecerem ou escolherem como “local para tributação” aqueles países onde, por exemplo, as alíquotas fossem mais baixas e/ou a base de cálculo fosse menos abrangente, o que, por seu turno, faria o nível agregado de receita cair.

Para enfrentar a enorme resistência que esta exigência enfrentaria, a EC contempla a possibilidade das alíquotas praticadas entre os países membros variarem em 1 ou 2 pontos percentuais. O problema é que a utilização desse expediente não é desejada, pois, uma vez que a distribuição da receita baseia-se em estatísticas agregadas de consumo, não seria trivial definir critérios para que a receita adicional proveniente da elevação de alíquotas se destinasse ao país que a está praticando.

Centralização e cooperação administrativa

Embora não esteja explicitamente definido na proposta é de se supor que o regime em questão precise de algum grau de centralização para ser operacionalizado. Pelo menos no que

tange à distribuição da receita, não há como efetuar-la sem o auxílio e supervisão de um órgão supranacional – como a UE, por exemplo.

A fiscalização e arrecadação do imposto podem ser feitas por cada país, mas estes devem enviar o montante recolhido do IVA em seus respectivos territórios à UE que, posteriormente, o redistribuiria entre as partes. Embora exista essa possibilidade, a administração do regime proposto seria tremendamente facilitada e, provavelmente, mais eficiente se fosse realizada por um órgão central, ou minimamente contasse com o seu apoio. Isto porque, a menos que exista um razoável grau de colaboração e confiança entre as distintas autoridades tributárias, é grande o risco de evasão e de queda do volume total de receita, pois, por definição, existe um estímulo para que estas autoridades realizem poucos esforços na fiscalização de seus contribuintes.

Avaliando qualitativamente as propostas em questão, Keen e Smith consideram que tanto o sistema CCH quanto a proposta de 1996 não possuem grandes vantagens com relação ao regime transitório face aos problemas que apresentam.

A proposta de 1996 não permite, como ocorreria no sistema CCH, realocação de receita proveniente de determinação estratégica de alíquotas dado que a distribuição do IVA é feita segundo estatísticas agregadas de consumo. Mas, por outro lado, os impactos adversos sobre os esforços de fiscalização são maiores e, além disso, o princípio de que a tributação deve ocorrer em um único local (país) elimina a possibilidade do cruzamento das informações com os fluxos de comércio entre os países.⁸⁹

Apesar destas diferenças, o fato é que as duas propostas possuem elementos que, por razões distintas das presentes no regime transitório, também não eliminam as chances de evasão, agregam complexidade ao sistema e exigem a reformulação e uniformização das normas e procedimentos administrativos bem como algum grau de centralização. Nos dois casos, a

⁸⁹ "... the enforcement difficulties with the 1987 proposal are substantially less than the corresponding risk of poor enforcement under the Commission's current proposals (...) the arrangements to allocate revenues on the basis of aggregate consumption data mean that member states would reap negligible rewards from their enforcement efforts. The system currently proposed would therefore logically require centralization, to the EU level, of VAT administration and enforcement. With the 1987 proposal, national macroeconomic data can provide some independent check on the effectiveness of enforcement. Under the Commission's current proposal this opportunity is not available. The VAT receipts of a member state would depend on the turnover of the firms with VAT domicile in that member state, and this cannot be inferred from macroeconomic data." (Smith, 1997:23)

completa harmonização das alíquotas e bases tributárias é um pré-requisito,⁹⁰ significando que, mesmo que a substituição do atual regime não provoque uma diminuição do nível agregado de receita, individualmente, é impossível que não ocorram realocações.

De outra parte, a manutenção do regime transitório apresenta as vantagens de permitir maior autonomia aos países membros e não requerer grandes alterações nas regras que vigoraram até a abolição das fronteiras, a questão que se coloca é que não se sabe por quanto tempo tal regime será sustentável sem que suas fragilidades sejam exacerbadas ou, alternativamente, sem requerer a adoção de medidas que impliquem em aumento dos custos para os contribuintes e para o fisco e/ou sejam contrárias à formação de um mercado comum.

Por esta razão, Keen e Smith apresentam uma proposta alternativa, descrita a seguir.

4.1.1.4. VIVAT – “Viable Integrated VAT”

Conforme mencionado, as propostas descritas para construção de um regime definitivo foram formuladas a partir de algumas metas tidas como básicas: baixos custos administrativos e de cumprimento da dívida tributária, não modificação da atual distribuição da receita tributária entre os países membros, não incremento do risco de evasão fiscal e manutenção dos requisitos de neutralidade do IVA. Além disso, para ser factível, as propostas têm que combinar estas metas com a manutenção do maior grau possível de autonomia dos países e de harmonização interna de modo que o objetivo da formação de um mercado cada vez mais integrado possa ser atingido.

Isto posto, as críticas de Keen e Smith (1996) às propostas da EC de 1987 e 1996 podem ser resumidas no fato de que a maior preocupação com a crescente integração implica em grande sacrifício da autonomia dos países membros e, nem por isso, assegura-se que as metas supracitadas possam ser atingidas simultaneamente. Com relação ao regime transitório, argumentam que, embora a autonomia tenha maiores chances de ser preservada, podem surgir sérios problemas de coordenação. Assim, a proposta formulada pelos autores procura contornar os problemas apontados nestas três alternativas de tributação do consumo.

⁹⁰ A proposta de 1987 até contempla a possibilidade de diferenciação de alíquotas, o fato é que isto tornaria muito mais complexa a operacionalização do “sistema CCH”.

A principal diferença do sistema proposto com relação aos demais consiste no fato de que as vendas seriam tributadas segundo dois IVA's – o VIVAT– de competência dos países membros – absolutamente idênticos, mas com alíquotas diferenciadas segundo o tipo de transação. No caso das transações intermediárias entre contribuintes, quer no mercado intra ou inter-UE, a alíquota seria uniformizada em toda UE. Já as transações finais seriam tributadas por uma alíquota determinada por cada país e os vendedores seriam creditados dos impostos recolhidos nas etapas anteriores. Segundo este esquema, a despeito da uniformização, não haveria modificação da carga tributária incidente sobre as diversas mercadorias fabricadas nos distintos países, pois, o que determina o montante de IVA coletado sobre uma dada cadeia de produção e distribuição é a alíquota praticada no último estágio.⁹¹

A alíquota do IVA harmonizado deve ser inferior à praticada nas transações finais. Analogamente ao sistema CCH, o IVA devido nas operações inter-UE seria arrecado no país de origem e, posteriormente, através de um mecanismo de “clearing” remetido ao país de destino para que os mesmos possam financiar os créditos reclamados pelos importadores. A vantagem com relação ao sistema CCH é que a uniformização das alíquotas facilita a administração da “câmara de compensação” e, além disso, dado que a proposta contempla a possibilidade de praticar uma alíquota menor do que a que seria adotada no esquema CCH, também é menor o volume de recursos que devem ser compensados.

No tocante à administração do VIVAT, é imprescindível distinguir entre as transações intermediárias e finais. Nesse caso, como apenas as operações entre contribuintes são sujeitas à alíquota uniformizada, é necessário que os mesmos, ao realizarem seus negócios, apresentem o número de registro de seus compradores. Há estímulos para identificar corretamente a natureza de uma transação, pois, caso contrário, seria aplicada a alíquota praticada nas vendas aos consumidores finais, que é maior que a incidente nas transações entre contribuintes.

Feitas estas considerações de caráter geral acerca do funcionamento do VIVAT, os autores apontam suas vantagens com relação às propostas anteriores e a manutenção do regime transitório, descritas a seguir.

⁹¹ Por exemplo, um IVA aplicado sobre todas as transações a uma alíquota de 20% significa que quando uma firma A realiza uma venda a uma firma B no valor de 50.000 paga impostos no montante de 10.000 (não tendo nenhum crédito referente a estágios precedentes). Já a firma B, em sua transação com um consumidor final no valor de 100.000, possui uma dívida tributária de 10.000 (20.000 – 10.000). Com o VIVAT se as alíquotas nas transações intermediárias e finais fossem 15 e 20 % respectivamente, a firma A pagaria um montante de 7.500 e a firma B 12.500 (20.000 – 7.500 pagos na etapa precedente). Ou seja, tanto em um caso quanto no outro o valor total coletado seria o mesmo – 20.000.

O VIVAT, tal como nas propostas de 1987 e 1996, garante simetria ao tratamento das transações intra e inter-UE e, com isso, minimiza o escopo para o surgimento de externalidades fiscais como as presentes no regime transitório, com a vantagem de que não requer que as alíquotas praticadas em todas as operações sejam praticamente idênticas. Conforme será visto adiante, um dos principais argumentos em defesa do VIVAT reside no fato que a existência de dois IVA's amplamente harmonizados – também conhecido na literatura internacional como “*dual VAT*” – é a melhor forma de minimizar o problema da tributação do consumo em contextos federativos ou em países que pretendam formar um bloco integrado de comércio, pois, por meio desse expediente, é possível preservar um certo grau de autonomia das partes envolvidas e, simultaneamente, garantir um bom nível de coordenação interna.

Diferente do ocorre no regime transitório, a preservação da capacidade de fixar alíquotas não é feita mediante a aplicação de uma alíquota zero às exportações. A existência de um “*dual VAT*” garante uma certa liberdade para que os países determinem suas próprias alíquotas sem que, para tanto, seja necessário interromper a cadeia débito-crédito no comércio inter-UE. O princípio do destino é operacionalizado através do estabelecimento de uma “câmara de compensação” dos débitos-crédito relativos ao IVA incidente nas transações entre os países membros e, segundo visto, sua administração é facilitada pelo fato de que a alíquota aplicada nessas operações é uniformizada.

O patamar em que será estabelecida a alíquota uniformizada depende da praticada nas transações finais de tal sorte que a distribuição da receita do IVA entre os países membros, em relação ao regime vigente, sofra pouca ou nenhuma alteração. A vantagem com relação ao sistema CCH é que é maior o escopo para que esta alíquota seja calibrada de modo a diminuir o montante de recursos a serem compensados. Além disso, a harmonização evita “falsas” reclamações por créditos aos países que praticam alíquotas mais elevadas⁹² e permite que a

⁹² “... since all countries will charge the same rate of VAT on intermediate purchases, there are no high-tax countries to submit false invoices from. The enforcement problem thus becomes less pressing. Moreover, the magnitude of the flows that have to be cleared to restore the allocation of revenues under destination taxation principle can be controlled by member states through the common rate that they choose to impose on intermediate transactions. In the limit, they could set a rate of zero, thereby effectively converting the VAT into a retail sales tax bolstered by a trail of invoices and other records that provide much more accurate identification of those final sales than is possible under the retail sales tax as usually administered. With a common intermediate rate of zero, no clearing at all would be needed to restore the present pattern of member states' revenues. In practice, of course, an intermediate tax rate of zero is likely to be seen as an excessive weakening of the VAT chain. The important point for present purposes is that a VIVAT places the scale of the clearing problem clearly under member states' collective control, and to some degree divorces it from questions pertaining to national autonomy in tax setting.” (Keen e Smith, 1996:404)

compensação não tenha que ser baseada nas transações individuais dos respectivos membros podendo, por exemplo, ser operada através das estatísticas agregadas de comércio inter-UE.

Em certa medida, o VIVAT é semelhante a uma situação onde são cobrados paralelamente um IVA e um IVV. Supondo que suas alíquotas nas transações intermediárias e finais sejam 15 e 20%, respectivamente, o mesmo montante de receita poderia ser recolhido se ao invés de um “*dual VAT*”, os países cobrassem um IVA incidente em todas as operações a 15% e um IVV com alíquota de 5%. Contudo, os autores argumentam que a instituição de um “*dual VAT*” nos termos descritos é superior que a combinação de um IVA e um IVV. Particularmente porque o fato das alíquotas praticadas nas transações intermediárias e finais serem divergentes não altera a forma de recolhimento do imposto, que se processa em múltiplos estágios ao longo da cadeia de produção e distribuição. Assim, ainda as alíquotas aplicadas nas vendas intermediárias sejam menores que nas finais, a não emissão de notas fiscais por parte dos varejistas pode ser desvantajosa, pois os mesmos não teriam direito de creditar-se do IVA coletado nas etapas precedentes.⁹³

Com relação às transações com não contribuintes são poucos os incentivos para que os países membros determinem estrategicamente suas alíquotas com o objetivo de atrair consumidores para as mercadorias produzidas em seu território, pois, como a alíquota praticada nas transações intermediárias é uniformizada em toda a UE e o que determina a receita coletada em cada membro é a cobrada nas vendas finais, é grande o risco de que sua diminuição engendre uma queda no volume global da arrecadação.

O VIVAT também contribui para solucionar os problemas referentes à tributação no destino das aquisições das firmas parcialmente isentas do IVA. No regime atual, tais aquisições são tributadas no país importador quando excedem determinado limite. Isto, além de exigir das autoridades tributárias maior controle sobre este tipo de transação, não impede que as firmas menores (que não atingem o referido limite) procurem realizar suas compras nos países onde as

⁹³ “The main virtue of VAT in comparison with retail sales taxes such as are operated in the United States is that the tax revenue is collected in stages, throughout the chain of production and distribution, with additional revenues being collected at each intermediate sale (equal to difference between the tax on the values of sales at this stage and the tax on the value of sales at previous stage) This reduce the potential gain from tax evasion at the retail stage (since a retailer who does not declare sales will find it difficult to obtain credit for the corresponding input VAT); at earlier stages of the chain, the tax is effectively self-enforcing, since business customers are indifferent to the VAT their supplies, since they can reclaim it. The disadvantage of the transitional regime is that the chain of cumulation is broken when sales are made across intra-EU frontiers, and gives rise to danger that sales may be diverted, tax-free, into untaxed shadow economy. VIVAT would avoid this danger by continuing the chain of VAT cumulation across intra-EU frontiers” (Smith, 1997:24)

alíquotas são menores. Sob o VIVAT, as aquisições destas firmas continuarão sendo tributadas no país de destino quando ultrapassarem um determinado limite, mas o risco de evasão é menor à medida que seja estabelecido que as mesmas só se beneficiarão da alíquota reduzida, incidente nas transações intermediárias, se efetuarem um registro junto ao fisco e o apresentarem em seus negócios com os contribuintes. Além disso, diminui o estímulo para que as decisões de compra sejam tomadas em função da diferenciação de alíquotas.

Não obstante as vantagens apresentadas, os autores reconhecem alguns inconvenientes em sua proposta.

No regime transitório, as exportações apenas são feitas a uma alíquota zero quando é informado o número de registro dos importadores, ou seja, esta é uma exigência que se restringe ao comércio inter-UE. Sob o VIVAT, embora não existam diferenças de tratamento entre operações intra e inter-UE, é preciso distinguir entre as vendas aos contribuintes do IVA e as vendas finais, o que implica na necessidade de que em todas as transações entre contribuintes seja apresentado um número de registro. Isto, sem dúvida, representa em custos adicionais para o fisco e contribuintes.

No entanto, apesar dos autores reconhecerem os referidos custos, argumentam que as dificuldades podem ser minimizadas à medida que boa parte das firmas, que se envolvem no comércio inter-UE, já estão acostumadas a este procedimento, como também porque existe interesse em apresentar o número de registro, pois, caso contrário, suas compras seriam tributadas segundo a alíquota praticada nas vendas finais. Alia-se a isto o fato de que estes custos podem, em parte, ser compensados porque, em relação ao regime transitório, são praticamente nulas as chances de sonegação através do comércio interfronteira.

Outro problema diz respeito ao fato de que, de um lado, a existência de uma alíquota menor nas transações intermediárias cria estímulos à apresentação do número de registro, de outro lado, esse mesmo expediente cria brechas à evasão. O VIVAT diminui a possibilidade de sonegação por meio das transações inter-UE, mas, em contrapartida, faz com que este problema esteja presente nas transações intrapáises. Ou melhor, ainda que seja verdade que o VIVAT é menos suscetível à evasão que o IVV, em determinadas circunstâncias, quando os créditos dos contribuintes que realizam transações finais forem muito inferiores à sua dívida tributária, seria vantajoso a não emissão de notas fiscais nessas vendas. Em defesa do VIVAT, os autores argumentam que essa dificuldade pode se manifestar em menor grau dependendo da calibragem das alíquotas em cada um dos dois tipos de transação.

Em síntese, Keen e Smith (1996) postulam que tanto as propostas da EC de 1987 quanto a de 1996 têm como orientação fundamental remover obstáculos que impeçam a formação de um mercado integrado. A proposta de 1987 foi concebida com o objetivo de tornar indiferente às firmas estabelecidas em determinado país as transações internas e as realizadas com outras jurisdições. Já na proposta de 1996, é mais evidente a preocupação com os impactos do IVA sobre as empresas que operam simultaneamente em mais de um país. De todo modo, em ambas, tem-se como elemento comum a necessidade de eliminar a assimetria nos custos de cumprimento da dívida tributária nas operações intra e inter-UE presentes no regime transitório.

Para os autores, ainda que tal preocupação seja legítima, os mecanismos apresentados nas referidas propostas para lidar com a questão podem torná-las de difícil aceitação por parte dos países membros, especialmente no tocante ao que foi apresentado em 1996. Neste caso, a exigência de completa reorientação das normas e procedimentos do IVA, a perda de autonomia dos países membros e os estímulos para inadequados esforços de fiscalização são bem maiores que na de 1987, embora também estejam presentes nesta última. E, além disso, é imperativo que a receita a qual cada país tem direito seja distribuída por uma espécie de “órgão central”. À luz dessas considerações reside a defesa em torno do VIVAT.

Primeiro, apesar da harmonização das alíquotas, a receita total coletada na produção e venda de qualquer mercadoria não é afetada, assim como não deve produzir efeitos redistributivos entre os países membros caso o modelo seja adotado.

Segundo, a existência de um “*dual VAT*” permite que a uniformização se restrinja às transações intermediárias, preservando um certo grau de autonomia. Sem dúvida, alguma medida de coordenação entre as alíquotas praticadas nas vendas finais deve ser buscada, especialmente quando são levadas em consideração as dificuldades impostas pelo comércio interfronteira com não contribuintes. O importante é que, dentre outros elementos, a manutenção dos esquemas especiais contribui para que não seja requerida a completa harmonização de tais alíquotas, por exemplo, é possível enfrentar a questão determinando um limite dentro do qual as mesmas possam variar.

Terceiro, no tocante às transações inter-UE entre contribuintes, o VIVAT permite a alocação da receita no destino sem tornar distintos os custos de cumprimento da dívida tributária, com a vantagem de que o mecanismo de “*clearing*” é facilitado.

Dito de outra forma, sob o VIVAT, é possível, ao mesmo tempo atentar para os problemas de coordenação interna e preservar algum grau de autonomia dos países membros para legislar

em matéria tributária. Por esta razão, é que os autores argumentam que a melhor forma de lidar com os problemas da tributação do consumo em contextos federativos ou entre países que pretendem formar um bloco integrado de comércio é estabelecer que as mercadorias devem ser tributadas por um “*dual VAT*”:

“The key feature is that VIVAT has considerable and general appeal as a means of implementing a VAT in federal contexts. For it can be thought of as combining a retail sales tax (RST), which may be charged at different rates in different jurisdictions, with a harmonized VAT. This common VAT, in turn, can be seen as essentially a withholding device, avoiding the risk of failing to tax some final sales, which is seen as the central flaw of any RST. The package thus combines, in what seems an administratively feasible way, substantial national autonomy in tax setting, the reassurance of cumulative tax collection offered by a VAT and a coherent non-discriminatory treatment of border-crossing transactions.

There is an irony here. While VAT was adopted by the Community precisely because it is a good at dealing with international trade, the present difficulties arise precisely because -- in its usual form -- it is not very good at dealing with border-crossing transactions in federal context: in contexts, that is, where the will is to treat such transactions as domestic rather than international matters. VIVAT, we believe points the way towards an appropriate form of VAT in such context.” (Keen e Smith, 1996: 410)

4.1.2. ALEMANHA

A ordem federativa na Alemanha enquadra-se numa longa tradição histórica, que só foi interrompida com o Estado unitário dos nazistas, de 1933 a 1945, durante a II Guerra Mundial. Findada a guerra, embora a concepção de Estado federativo não tenha sido alterada, as forças de ocupação, perante a destruição do poder nazista, usaram a ampla liberdade que gozavam no momento para desenhar uma nova divisão político-territorial. Criaram-se estados (Länder) cujo critério básico de demarcação foi o tamanho em termos econômicos e populacionais com base no suposto de que apenas em um contexto onde cada unidade federada tem um peso significativo é permitido convertê-las, em conjunto, em uma força política que se contraponha a possíveis abusos por parte de um governo central autoritário.⁹⁴

⁹⁴ A Federação alemã, além dos estados, também conta com governos municipais, que não são destacados na análise que se segue pelo fato desse trabalho privilegiar a distribuição de competências tributárias entre as esferas federal e estadual.

Assim, a organização político-territorial da atual República Federal da Alemanha, mesmo tendo sido imposta por forças externas, desde o início, foi concebida com o objetivo de conferir aos estados forte posição no processo legislativo. A Constituição promulgada em 1949, que foi formulada para ter um caráter provisório, mantém até hoje, mesmo após a unificação com a Alemanha Oriental, seus princípios básicos, dentre eles, a cooperação vertical e horizontal entre as partes da Federação. Sua aprovação foi feita pelo Conselho Parlamentar cujos membros foram indicados pelos parlamentos dos estados que se formaram das zonas de ocupação ocidental. No limite, os constituintes foram os parlamentos estaduais cujas experiências imediatas pelas quais passaram no Estado totalitário comandado pelos nazistas motivaram a instituição de expedientes que garantissem aos estados poder de participar na formulação da legislação nacional.

Ou seja, em boa medida, a configuração da Federação alemã foi desenhada por suas próprias partes integrantes e a intervenção dos estados no processo político foi claramente definida através da criação de um Conselho que os representa junto ao Parlamento. Vejamos.

Atualmente, a Alemanha é uma república federativa com um sistema parlamentarista de governo formada por uma estrutura bicameral: o Conselho Parlamentar (Bundestag) que representa o povo e suas principais atribuições são a legislação, a eleição do primeiro ministro e o controle do governo, e o Conselho Federal (Bundesrat).

O Bundesrat representa os dezesseis estados (Länder) que compõem a Federação, é formado por membros indicados pelos mesmos e, mediante sua participação na definição da legislação e na administração nacional, funciona como uma espécie de segunda Câmara do Parlamento. Todas as leis que afetam interesses substanciais dos estados, por exemplo, as que intervêm nas finanças locais e/ou na sua soberania administrativa, regra geral, são definidas uniformemente em todo território e estão sujeitas à aprovação do Bundesrat. Mais da metade das leis alemãs se encaixam nesse perfil e não podem entrar em vigor sem ou contra a vontade desse Conselho e, caso haja divergência entre este e o Conselho Parlamentar, é instituída uma comissão conciliadora composta de membros dos dois órgãos com o objetivo de celebrar um acordo.

Dessa forma, tem-se um mecanismo obrigatório de cooperação que só funciona na prática face às condições especiais em que foi feita a reconstrução da Federação alemã no pós-guerra. Dentre essas, vale ressaltar, que o critério de divisão político-territorial adotado na época, em boa medida, garantiu certo grau de homogeneidade entre os estados permitindo que os mesmos façam alianças que visem a defesa de causas comuns que, usualmente, estão acima dos interesses eminentemente partidários. Conforme aponta Knoop (1992: 4 e 8):

“No sólo por ser un país federal Alemania ofrece algunas particularidades difíciles de trasladar a otras realidades. Un punto importante es el hecho de que el resultado de la II Guerra Mundial permitió rediseñar por completo el mapa territorial y crear entidades federales fuertes (...) El tamaño en términos económicos y poblacionales fue el criterio básico para la división político-territorial, asumiéndose que sólo si cada entidad federal tiene un peso específico significativo, el conjunto de ellas va a poder convertirse en un contrapeso importante del estado central, creándose un sistema equilibrado de poderes más allá de la tradicional división política de poderes (...)

En circunstancias normales nos es posible rediseñar completamente la división político-territorial; este hecho empírico es una de las restricciones más importantes para las políticas de descentralización que en la mayoría de los casos enfrentan un sistema territorial heterogéneo, de grandes desigualdades y difíciles de integrar en un sistema simple, armónico y flexible de competencias y relaciones fiscales.”

Estas considerações acerca do caráter do federalismo alemão são fundamentais para compreender o modelo de divisão de competência do IVA adotado nesse país.

A legislação tributária, não apenas do IVA, é bastante centralizada, todos os impostos são estabelecidos de acordo com o mesmo código nacional e a participação dos governos estaduais na sua arrecadação, via de regra, se dá pelo mecanismo de partilha tributária.

A receita dos principais impostos – o imposto de renda e o IVA – é partilhada entre os governos federal e estadual de acordo com critérios definidos em lei que não costumam sofrer profundas alterações ao longo do tempo. Isto indica que, embora a competência legislativa sobre os tributos partilhados seja federal, o arbítrio dessa esfera de governo é evitado pela necessidade de que as normas concernentes aos mesmos sejam aprovadas pelo Bundesrat.

Assim, ainda que os estados não tenham poder para individualmente alterar essas normas ou mesmo os recursos aos quais têm direito mediante uma elevação de alíquota, coletivamente, sua autonomia é preservada pela definição constitucional⁹⁵ das regras de partilha e pelo papel desempenhado pelo Bundesrat na aprovação final dos critérios de repartição – e possíveis alterações – determinadas em lei federal (Rezende e Lobo, 1985).

Ou seja, a distribuição de competências tributárias na Alemanha é absolutamente compatível com um o princípio da cooperação recíproca entre as unidades da Federação. A cooperação revela-se, não apenas pela escolha de um modelo de partilha tributária como

⁹⁵ Vale registrar que apenas a distribuição do imposto de renda é definida constitucionalmente, enquanto as regras de repartição do IVA são estabelecidas em lei. Contudo, dentre outros elementos, a necessidade de aprovação do Bundesrat de qualquer proposta de modificação faz com que a mesma adquira “status” constitucional.

instrumento de descentralização fiscal,⁹⁶ como também no fato de que os estados, através de suas agências de arrecadação, administram, tanto em benefício próprio quanto em nome de outras esferas de governo, a maior parte dos impostos nacionais.⁹⁷

É importante destacar que o caráter cooperativo do federalismo alemão também é evidenciado pela forte preocupação com a equalização da capacidade fiscal horizontal cuja responsabilidade é dividida entre os governos federal e estadual. Esta meta é atendida tanto por transferências federais quanto por transferências realizadas entre os próprios estados, pois um dos critérios de equalização é a determinação de que os estados com arrecadação tributária per capita superior à média nacional destinem parte de seus recursos àqueles com valores inferiores.

Especificamente no tocante ao IVA, cobra-se no país um IVA-Consumo com alíquota padrão fixada em 15% e uma reduzida de 7% incidente sobre alguns bens e serviços. Embora as regras gerais da partilha sejam definidas em lei, periodicamente, em um intervalo de tempo previamente determinado pelas esferas federal e estadual, é possível rever os percentuais de rateio de tal sorte que as cotas de participação de cada uma delas possam adaptar-se a eventuais mudanças no cenário político e econômico. A distribuição horizontal da parcela estadual conta com dois critérios: o tamanho da população e capacidade fiscal.

Segundo informações contidas em Spahn e Föttinger (1997), do total arrecadado do IVA 1997 50,5% couberam ao governo central e 49,5% aos estados. Desses 49,5%, 75% foram distribuídos segundo uma base per capita e 25% foram repartidos com propósitos explícitos de equalização da capacidade fiscal; em grande medida, corrigindo os desequilíbrios entre os potenciais tributários regionais. Nas palavras dos autores (1997:234):

“... the allotment of shared revenue to individual states strongly alleviates original differences in regional tax potential – in particular, the distribution of VAT. Up to one quarter of the states’ VAT share is used to support financially weaker states. Their fiscal capacity is supplemented up to 92 percent of the states’ average tax revenue per capita through these proportions. The remainder (three quarters or more) is distributed according to the population of the states.”

⁹⁶ Segundo Spahn e Föttinger (1997), os tributos cuja receita pertence especificamente a uma dada esfera de governo, em comparação com os tributos partilhados, são de importância reduzida na carga tributária nacional da ordem de 40% do PIB. Representam apenas 29% do total, cabendo ao governo central cerca de 17%, 5% aos estados e 7% aos municípios. Para maiores informações acerca da estrutura da carga tributária alemã, bem como a de outros países, e sua divisão percentual entre os distintos níveis de governos ver Varsano *et alli* (1998).

⁹⁷ O governo federal é responsável apenas pela administração das tarifas alfandegárias, dos impostos seletivos sujeitos à sua legislação, do IVA incidente nas importações e das taxas fixadas pela União Européia.

Resumidamente, o arranjo alemão para tributar o consumo se aproxima de uma “solução centralizada” descrita anteriormente. Suas principais vantagens residem na simplificação, na eliminação dos obstáculos relativos ao comércio interestadual e dos problemas de coordenação interna que se mostram contraditórios à construção de um sistema tributário considerado de “boa qualidade” e ao objetivo da harmonização internacional.

As desvantagens dessa solução, como o maior comprometimento da autonomia das unidades subnacionais e das dificuldades em encontrar um índice que efetue apropriadamente a distribuição da receita, são tremendamente minimizadas pelas características da estrutura federativa alemã.

Primeiro, nesse país, a autonomia subnacional é entendida muito mais como a capacidade dos estados intervirem no processo legislativo definido em escala nacional do que no seu poder de tomar decisões individualmente. Nesse sentido, uma vez que o modelo em questão contempla a possibilidade dos estados participarem ativamente da formulação das regras concernentes à partilha tributária, considera-se que o requisito da autonomia é respeitado. Ou seja, embora a legislação tributária seja centralizada, tendo os estados individualmente pouca influência na mesma, coletivamente, podem, por exemplo, pleitear uma elevação da sua parcela na receita dos impostos partilhados.

Segundo, a definição em lei das normas relativas a tais impostos combinada com a necessidade de aprovação do Bundesrat limita o arbítrio do governo federal e, ao mesmo tempo, garante uma certa estabilidade dos critérios de partilha. Não se trata de que esses critérios não possam nunca ser alterados, mas, simplesmente, que qualquer mudança não pode ser determinada unilateralmente por nenhuma esfera de governo. Esse procedimento faz aumentar a confiança entre as partes, o que é fundamental à adoção de uma “solução centralizada”.

Terceiro, a relativa homogeneidade entre as províncias, não apenas facilita a obtenção de um índice que opere a distribuição da receita, como também evita que um montante muito elevado de recursos tenha que ser destinado à correção de desequilíbrios horizontais. Isto porque, na ausência de homogeneidade estadual, ou opta-se por uma distribuição de recursos menos equitativa ou a equalização da capacidade fiscal deve ser feita por um aumento das transferências. O problema consiste no fato de que ambas as alternativas não são de fácil aceitação e/ou negociação.

Não é demais lembrar que a incorporação dos estados da antiga Alemanha Oriental, ao diminuir a homogeneidade até então verificada, poderia ter problematizado o sistema de partilha

do país se o governo federal, através do aumento da repartição vertical dos recursos, não tivesse dividido com os estados de maior capacidade fiscal o ônus da unificação.

Em suma, nesse sistema, os estados, não apenas aceitam a centralização da legislação tributária, como concordam em administrar tributos cuja receita não lhes é inteiramente destinada sem que isto engendre inadequados esforços de fiscalização. Além disso, os impostos são recolhidos em benefício próprio e do governo central, como se prestam a transferências interestaduais com o objetivo de equalização de desequilíbrios horizontais. Isto significa que os estados alemães, ao invés de se comportarem como partes independentes entre si e sem comprometimento com os interesses da nação, atuam como verdadeiros agentes da Federação. E, conforme mencionado, isto só possível em função do caráter marcadamente cooperativo do federalismo alemão que, em boa medida, foi condicionado pelas circunstâncias especiais em que foi conduzida a reconstrução político-territorial após a guerra.

4.1.3. ESTADOS UNIDOS

Os EUA são uma Federação constituída por um governo federal e 50 estados que compartilham suas funções fiscais com governos locais de vários tipos – cidades, condados e distritos. Sua organização desenvolveu-se em torno de linhas descentralizadas, dentro de um sistema constitucional flexível onde não é definida, de maneira específica, a divisão de responsabilidades ou mecanismos de cooperação entre as partes. Para tanto, contribuiu a forma com foi concebido historicamente o federalismo americano.

No final do século XVIII, foi iniciado o processo de independência dos EUA. Nesse mesmo período, um novo sistema de governo foi formulado refletindo o espírito particularista desenvolvido durante a colonização. Organizou-se uma estrutura confederativa onde os estados gozavam de completa autonomia que, desde o início, apresentou sérios problemas de coordenação que ameaçavam sua própria sobrevivência.

Isso engendrou um intenso debate acerca da definição do que deveriam ser os EUA, defrontando-se os Republicanos, a favor da manutenção da autonomia estadual, e os Federalistas que defendiam o fortalecimento de um poder central. No bojo dessas discussões foi formulada a

Constituição de 1787, ainda vigente apesar das múltiplas emendas, com o compromisso visível com as duas correntes.

Não obstante esse compromisso, a aceitação da nova ordem não foi imediatamente generalizada entre as ex-colônias. A integração do território americano não foi trivial e envolveu enormes conflitos (como a Guerra de Secessão) dado que era preciso agrupar em uma mesma estrutura regiões que, embora tivessem como traço comum um passado colonial, se desenvolveram de forma inteiramente distinta.

Assim, uma vez consolidada a independência e a unificação, para contornar as dificuldades impostas por unidades tão heterogêneas, reafirmou-se a tendência da Constituição de 1787 de buscar respeitar as correntes descritas. Definitivamente, foi estabelecida uma ordem político-institucional federativa, associada com um regime presidencialista e uma estrutura tripartite de poder equilibrada por meio de instrumentos de controle recíproco,⁹⁸ mas que, conforme mencionado, não contemplava uma distribuição clara de responsabilidades fiscais nem tão pouco nenhum mecanismo explícito de cooperação.

Isto posto, à diferença da Alemanha onde a legislação tributária é bastante centralizada e a receita dos principais tributos é partilhada entre diferentes níveis de governo, a Constituição dos EUA concede aos governos federal e estaduais poderes independentes de tributação.⁹⁹ As competências são estabelecidas de forma concorrente no sentido de que mais de uma esfera de governo podem explorar bases comuns de incidência. Contudo, na prática, o que se observa é uma certa especialização tributária por nível de governo¹⁰⁰ com bastante liberdade para legislar nessa matéria.

Os poderes tributários estaduais são tidos como inerentes a sua soberania como membros da Federação e são poucas as restrições constitucionais impostas aos mesmos. As mais significativas dizem respeito à proibição de que os estados estabeleçam tributos sobre as exportações e importações e que os referidos poderes sejam circunscritos aos limites de suas respectivas jurisdições, não afetando, portanto, o comércio interestadual.

⁹⁸ O Legislativo, com um Congresso formado pela Câmara de Representantes e pelo Senado com poder de controle sobre o Executivo; o Judiciário, destacando-se a Suprema Corte, solucionando os conflitos entre os estados e destes com a União e também com capacidade para impedir qualquer decisão dos demais poderes contrárias aos princípios constitucionais.

⁹⁹ Os governos locais recebem dos governos estaduais seus poderes de tributação.

¹⁰⁰ Ainda que no contexto do setor público consolidado os tributos predominantes sejam o Imposto de Renda, os impostos sobre folha de pagamentos e os impostos sobre vendas (consumo), por esfera de governo, verifica-se que a base tributária federal é a renda, a estadual repousa no consumo, e a local na propriedade (Lagermann e Bordin, 1995).

No tocante à tributação do consumo, além da competência sobre o maior imposto nacional incidente sobre esta base ser atribuída aos estados,¹⁰¹ o mesmo é um IVV, o que causa curiosidade, pois, os EUA são o único país desenvolvido e um dos poucos no cenário internacional que não adotam um IVA como principal forma de tributação.

Esta particularidade tem engendrado dentro do próprio país uma série de discussões que, com graus distintos de intensidade, se arrastam ao longo dos anos. Tanto é sugerida a introdução de um IVA na esfera federal quanto são propostas modificações na estrutura tributária subnacional. Entretanto, as alterações sempre são rejeitadas e os EUA permanecem como um dos poucos países que não possuem um IVA nem tão pouco um imposto geral sobre consumo cobrado pelo governo federal. Para tanto, conforme apontam Lagermann e Bordin, (1995), contribuem razões de ordem técnica, passando por motivos político-ideológicos, até as questões relativas ao federalismo fiscal americano.¹⁰² Vejamos.

Se o IVA fosse criado com o objetivo de diminuir a tributação da renda, que é bastante elevada no país, argumenta-se o sistema tributário se tornaria mais regressivo. Além disso, seriam colocados ao fisco e contribuintes custos adicionais, pois, teriam que administrar e pagar um imposto multifásico sem contrapartida na história tributária nacional.

Outro temor está relacionado com a desconfiança da sociedade americana em relação à intervenção estatal no funcionamento da economia. Dado o potencial arrecadatório do IVA, superior que o de um IVV, existente a preocupação que uma fonte adicional de receita aumente a capacidade de intervenção.¹⁰³

Finalmente, o maior problema reside na maneira como são concebidas as relações federativas nos EUA. A instituição de um IVA na esfera federal, substituindo ou concorrendo com os IVV's estaduais, requer que a natureza dessas relações seja reavaliada. A questão é que não há tradição no país de mecanismos de partilha, quer tributária ou de competência, que

¹⁰¹ Em alguns estados os governos locais têm competência para impor impostos sobre consumo, mas como isto não é uma regra em todo o país, trataremos o IVV como se fosse apenas de competência estadual.

¹⁰² Segundo um estudo do Congressional Budget Office, citado em Lagermann e Bordin, (1995:333-4): "A oposição a um IVA nos Estados Unidos tem sido ampla e firme. Liberais e conservadores, ambos têm se oposto à ele, embora por razões diferentes. Alguns opositores liberais estão preocupados que parcela excessiva da carga do IVA recaia sobre os pobres e classe média. Alguns oponentes conservadores temem que um IVA pode ser usado como 'máquina de dinheiro' para financiar um crescimento sem fim do governo. Além disso, os estados têm tradicionalmente combatido o IVA como um intromissão injustificada do Governo Federal no Imposto sobre Vendas a Varejo, que enfraqueceria sua capacidade de elevar a receita".

¹⁰³ Segundo Varsano *et alli* (1998), de uma carga tributária global próxima de 30% do PIB, nos EUA, os impostos sobre consumo, incluindo os excises taxes, não ultrapassam a marca de 5% do PIB.

possam ser utilizados para contornar as dificuldades decorrentes dessa opção e, portanto, é grande sua rejeição, especialmente por parte dos estados.

O IVV representa cerca de 50% da receita própria estadual e, em grande medida, é cobrado com um razoável grau de autonomia. Os estados consideram que a instituição de um IVA federal contraria seus interesses, pois pode implicar em queda da receita a qual têm direito e limites ao seu poder de tributar caso alguma medida de coordenação tivesse que ser buscada. Por outro lado, sem coordenação, a introdução de um IVA federal, paralelo à manutenção da competência estadual sobre os IVV's, poderia implicar em duplicidade de tarefas contribuindo ainda mais para elevar os custos administrativos e de cumprimento da dívida tributária.

Em suma, embora no sistema tributário americano não seja vedada a possibilidade de que diferentes esferas de governo acessem bases comuns de incidência, há uma certa preferência pela especialização sem muita interferência dessas esferas nos tributos cobrados por cada uma delas. Nesse país, de uma carga tributária global próxima de 30% do PIB,¹⁰⁴ quase a metade é arrecadada através da tributação da renda, em particular das pessoas físicas. Mesmo sendo esse um caso clássico do estabelecimento de competências concorrentes, é visível sua exploração por parte do governo federal de modo que, dentre outros elementos, tem-se um importante fator que pesa na explicação para que este nível de governo não possua um imposto geral sobre consumo.

Ou seja, quando da divisão de competências nos EUA, coube ao governo central maior participação na tributação da renda e aos estados foi atribuído o principal tributo sobre consumo cobrado no país, e a preferência original por um IVV, em boa medida, foi condicionada por fatores descritos a seguir.

Primeiro, segundo visto, um IVV, em condições ideais, incide apenas nas transações finais. Assim, uma vez que o comércio internacional e interestadual são mais concentrados em operações intermediárias, a adoção desse imposto se mostra coerente com o princípio constitucional de que o poder tributário dos estados não deve ser aplicado sobre as exportações e importações e deve se limitar às suas respectivas jurisdições.

Segundo, a rede americana de comercialização de mercadorias é bastante desenvolvida e pouco fragmentada de modo que as vendas no varejo são concentradas em poucos estabelecimentos que apresentam um bom nível de organização. Além disso, não é enraizada na população a cultura de negociar os preços com ou sem a emissão de notas fiscais. Isto implica

¹⁰⁴ A esse respeito, ver Varsano *et alli* (1998) e Stostsky e Sunley (1997).

que os problemas inerentes a um IVV, como as dificuldades em administrá-lo e o amplo espaço para sonegação, são minimizados nos EUA.

Finalmente, está implícito no princípio constitucional supracitado que os impostos estaduais sobre consumo devem ser cobrados segundo o princípio do destino, tanto nas trocas externas quanto internas. Ora, novamente conforme mencionado, a operacionalização desse princípio em contextos onde não existem fronteiras fiscais é tremendamente dificultada quando às instâncias inferiores de governo é atribuído competência para cobrar IVA's. Assim, dado que um IVV, sob certas circunstâncias, é naturalmente cobrado no destino e os custos de sua administração não representam um grande obstáculo na realidade americana, a despeito da maior parte dos países industrializados do mundo utilizarem IVA's como principal forma de incidência sobre o consumo, nos EUA a adoção de um IVV se mostra bastante coerente com a natureza de suas relações federativas e com as características da estrutura produtiva e comercial.

Feitas essas considerações, a seguir, são comentados alguns aspectos específico a com relação a esse imposto.

O IVV é cobrado em quase todos os estados americanos com um razoável grau de liberdade. As alíquotas flutuam entre 3 e 7%, mas, na maioria dos casos situam-se em torno de 4 e 6%, havendo autonomia para cobrar alíquotas mais reduzidas sobre algumas mercadorias específicas, como alimentos e remédios. Regra geral, os serviços não são tributados, salvo os de restaurante, hotéis e telefonia.

A preocupação em que o poder tributário de cada estado seja restrito aos limites de sua jurisdição, não apenas é expressa na adoção de um IVV nessa esfera de governo, mas também no tratamento dado às possíveis exportações interestaduais realizadas por varejistas. Nesse caso, determina-se que estas transações não sejam tributadas pela jurisdição de origem.

Para garantir a tributação no estado de destino, a Suprema Corte americana instituiu o chamado "imposto de uso" que deve substituir o IVV nas exportações dos varejistas. Contudo, à menos que os vendedores também tenham um estabelecimento ou um representante na jurisdição importadora, que façam a intermediação da transação, não é permitida a exigência de que os varejistas pertencentes a outros estados recolham o imposto em nome dessa jurisdição.

Apenas no caso em que os bens devem ser registrados em nome do seu proprietário não é requerida a figura do intermediário, pois o registro facilita que a arrecadação seja processada diretamente pelo fisco do estado onde a mercadoria é consumida.

Tais restrições significam que o imposto de uso é pouco abrangente de tal sorte que boa parte das aquisições interestaduais efetuadas junto a varejistas, merecendo destaque as vendas por correspondência, são isentas de tributação. Disso decorre que tanto existe a possibilidade de discriminação dos comerciantes locais a favor daqueles que realizam transações no mercado interjurisdicional quanto que as unidades subnacionais podem incorrer em substanciais perdas de receita, especialmente se levado em consideração que o advento do comércio eletrônico facilita as compras entre estados.¹⁰⁵

Outro problema relacionado ao IVV diz respeito ao fato de que, embora seja verdade que as vendas de varejistas normalmente sejam destinadas ao consumo final, não são vedadas as chances de que os mesmos realizem transações com propósitos produtivos ou comerciais. Nos EUA, em geral, tem-se evitado as distorções daí provenientes por meio da isenção das vendas no varejo de bens de revenda, vários insumos agrícolas e as matérias-primas que sejam parte integrante de um bem final, e, em alguns estados, isenta-se também os combustíveis. Finalmente, ainda não amplamente difundida, observa-se uma tendência para isentar maquinarias industriais.

Não obstante, esse procedimento não tem se mostrado suficiente para que o IVV seja recolhido apenas nas mercadorias destinadas ao consumo final. Nas palavras de Mikesell (1998:60):

“Retail sales tax structures normally exempt items purchased for resale, component parts of items that will be sold, and goods used directly in the production process. Many other business inputs, particularly fuel, fixtures, tools, furniture, non-production machinery and equipment, and ancillary supplies, are taxed. Indeed, 40 percent of the average state tax has been estimated to be business purchases.”

Este fator faz com que o IVV americano não seja estritamente um imposto sobre os gastos finais dos agentes econômicos e, aliado com a instituição de distintas regras interestaduais de isenção bem como de alíquotas, sem dúvida, afeta os requisitos de neutralidade do tributo.

¹⁰⁵ Cnossen (1986:47) apresenta dados que, embora antigos, ilustram bem a natureza do problema, pois, desde então nenhuma alteração substancial foi operada no tratamento dado ao comércio interestadual realizado por varejistas: “A reliable estimate for 1983 puts consumer purchases of products via mail order at US\$ 31 billion and direct business purchases at US\$ 28 billions. Potentially taxable interstate sales in 1983 therefore totaled some US\$ 60 billion or, assuming average annual growth rates of 8-12 percent, US\$ 70 billion. Based on these figures, it is estimated that states loose some US\$ 1 billion in sales tax revenue every year. This represents 1-2,5 percent of sales tax revenue, a relatively small but growing figure. Moreover, in individual states the revenue loss may be high as 5 percent of total sales tax receipts. Potential evasion and avoidance problems may be much more serious”.

Contudo, embora alvo de críticas entre os especialistas em finanças públicas, essa características não tem merecido grande atenção por parte das autoridades tributárias.

Em síntese, em grande medida, os problemas relativos ao comércio fronteiriço efetuado por varejistas e por suas vendas com propósitos produtivos e comerciais poderiam ser contornados por meio de uma maior coordenação horizontal. A questão é que na concepção da estrutura tributária americana é maior a preocupação com a garantia da manutenção da independência de cada esfera de governo do que com a harmonização interna. Como se considera que a divergência entre os sistemas de tributação do consumo subnacionais implica em distorções sobre o comércio interestadual e, de certa forma, sobre o internacional, adota-se como regra que essa tributação seja feita por meio de um IVV e que as possíveis exportações realizadas por varejistas não devem ser tributadas na jurisdição de origem. Ou seja, existe uma preocupação de que a autonomia dessas unidades não afete diretamente as decisões econômicas, mas o fato de que, indiretamente, a ausência de coordenação interna e a imperfeição do IVV, em comparação com IVA, para gravar apenas o consumo final podem fazê-lo, merece pouca atenção.

Assim, pode-se dizer que o sistema americano tem a vantagem de assegurar a autonomia dos estados para legislar em matéria tributária, mas, embora este seja um aspecto fundamental na equalização dos problemas relativos à tributação do consumo em Federações, existem algumas dificuldades que podem surgir de um arranjo dessa natureza que não são plenamente contornadas nesse país e poderiam se apresentar com muito mais intensidade em contextos com realidades distintas das presentes nos EUA.

4.1.4. CANADÁ¹⁰⁶

Atualmente, o Canadá é uma monarquia constitucional composta de 10 províncias (estados)¹⁰⁷ e dois territórios e foi fundada como uma Federação pela Coroa Britânica no final do século XIX.

¹⁰⁶ As considerações feitas neste tópico baseiam-se principalmente em Bird e Gendron (1997).

¹⁰⁷ Embora conceitualmente e, na prática, os termos províncias e estados possam algumas divergências, para facilitar a exposição serão utilizados como sinônimos.

O Canadá herdou do passado colonial uma estrutura bastante heterogênea. Mas, o que chama atenção com relação aos EUA, também em grande parte colonizado pela Inglaterra, não é exatamente o fato dessa heterogeneidade decorrer de uma estrutura dual de ocupação: com características anglo-saxônicas no norte e ibérico-espanholas no sul. O traço distintivo com relação ao caso americano é que nunca chegou a ser travado propriamente um embate por parte das atuais províncias em torno da necessidade de unificação nacional e de maior ou menor intervenção de um poder central. No Canadá, de certa forma, a ordem federativa é organizada como se tais províncias fossem “pequenos países” agrupados em um bloco. Não apenas as disparidades regionais são acentuadas, como também as rivalidades culturais, por exemplo, a expressa na existência de dois idiomas dentro de um mesmo território.

Ou seja, embora nos EUA a integração territorial tenha envolvido uma guerra e a acomodação de distintos interesses tenha desenhado relações fiscais intergovernamentais que prezam pela independência dos distintos níveis de governo, a preocupação com a constituição de um mercado comum garantiu alguma unidade entre as partes.

No Canadá, ainda hoje, há uma tendência de caráter bem mais separatista do que unificadora, particularmente entre o estado de Quebec, de língua francesa, mais desenvolvido que os demais, e as províncias de língua inglesa. Isto engendra uma estrutura fiscal peculiar marcada pela existência de mais de um arranjo tributário entre o governo central e determinadas províncias. Isto é, a legislação tributária, além de ser bastante descentralizada, não segue um mesmo padrão nacional de distribuição de competências, que é, especificamente determinada dependendo do caso

No que diz respeito à tributação do consumo, o país possui 5 arranjos. Existe um IVA federal – chamado GST – aplicado em todo território, e:

- i) em uma província (Alberta), o GST é o único imposto sobre consumo;
- ii) em quatro províncias (British Columbia, Saskatchewan, Manitoba e Ontario), além do GST, existe um IVV;
- iii) em outra província (Prince Edward Island), inclui-se o GST na base de incidência do IVV;

- iv) em três províncias (Newfoundland, Nova Scotia e New Brunswick) existe um IVA harmonizado, o HST (Harmonized Sales Tax), administrado pelo governo federal a uma alíquota uniforme de 15%; e
- v) em Quebec tem-se um IVA provincial incluindo o GST em sua base de incidência, sendo o estado responsável pela administração dos dois tributos.

O GST foi introduzido no país em 1991 em substituição ao MST, um imposto sobre vendas com características de incidência em cascata, que era limitado a alguns bens e ignorava completamente o setor de serviços. A proposta inicial de reforma consistia na substituição não apenas do MST, mas também dos impostos sobre consumo provinciais, de modo que seria criado um IVA nacional, coletado pelo governo federal, mas com receita partilhada com as unidades subnacionais.

Tal arranjo, similar ao adotado na Alemanha, não foi implementado à medida que era considerado pelas províncias um elemento que comprometia sua autonomia tributária. Assim, o GST se converteu em IVA federal, com alíquota de 7% incidente sobre uma ampla base.

Não obstante a não aprovação do projeto inicial, o Canadá prosseguiu com o esforço de harmonização interna, de modo que em quatro províncias (aquelas correspondentes aos quarto e quinto arranjos mencionados) algum êxito foi alcançado neste sentido.

Nas demais, (exceto em Alberta que não possui um imposto sobre consumo) cobra-se um IVV paralelamente ao GST, com alíquotas que variam de 7 a 12%. O IVV possui uma base de cálculo mais estreita que a do GST, é aplicado essencialmente sobre venda de bens e são poucos os serviços tributados. Em geral, a venda de alimentos, medicamentos, aparelhos médicos e a maioria dos livros são isentos em todas as províncias. Também se evita a tributação de determinadas mercadorias transacionadas no varejo que, usualmente, são adquiridas com propósitos produtivos e comerciais, dentre elas: a gasolina, edificações, a venda de terrenos e equipamentos industriais bem como suas respectivas peças de reparo. Não obstante, a venda de materiais de construção e de outros bens diretamente relacionados com o processo de produção não é isenta. Assim, estima-se que 25 a 30% da receita do IVV são recolhidos na venda de insumos produtivos (Bird *et alli*, 1998).

Em síntese, grosso modo, agrupadas, o Canadá atualmente possui três situações distintas de tributação do consumo: IVA federal e IVV provincial administrados separadamente, IVA

harmonizado administrado pelo governo central e IVA's federal e provincial separados e administrados pela província de Quebec.

Os casos onde não se obteve êxito na harmonização, isto, é são cobrados paralelamente um IVA e IVV, representam um ônus para os contribuintes que têm que pagar dois impostos distintos, tanto no tocante às suas bases de cálculo e formas de recolhimento, quanto com relação à eficácia para tributar apenas os gastos finais dos agentes econômicos.¹⁰⁸ Vejamos, então como funcionam os outros arranjos.

4.1.4.1. O GST e o IVA cobrado em Quebec – o QST

Tanto o QST quanto o GST têm o consumo como base de incidência. O GST é cobrado a uma alíquota de 7% e o QST de 7,5%, inclui o primeiro no preço do bem ou serviço tributado e, portanto, tem-se uma alíquota combinada de 15,02%.

Apesar de existirem algumas diferenças, é lícito afirmar que o GST e o QST são IVA's incidentes sobre uma mesma base, ainda que separadamente determinadas, com alíquotas diferenciadas e administrados por um único agente. Isto porque, desde de 1991 até 1996, foram feitos ajustamentos que permitiram a eliminação de importantes divergências, contribuindo para a harmonização entre ambos, sem, contudo comprometer a autonomia provincial; um bom exemplo é fornecido por Bird e Gendron (1997:14):

“From 1991 to 1995, there existed fundamental differences between the bases of the GST and QST. At present time, however, many of those differences have vanished. For instance, the QST on books has been eliminated by giving an instant rebate following payment of the tax. While the administration of this rebate clearly adds some complexity, this approach permits the preservation of a uniform VAT base for both federal and provincial taxes while allowing (in effect) differential treatment at the final consumer level. The major initial difference between the two bases concerned input tax credits. Under the QST, input tax credits were not provided for certain goods and services (such as fuel, electricity and automobiles).

In 1996, however, the QST basically incorporated the same rules as the GST regarding input tax credit claims, although there remain minor differences

¹⁰⁸ Tal arranjo não merece maior destaque, pois, em certa medida, as características da atribuição de um IVV às províncias canadenses não diferem muito daquelas que foram apresentadas anteriormente.

with respect to a few matters such as the treatment of financial services and certain tour packages and, as mentioned above, books.”

Segundo esses mesmo autores, este aspecto é fundamental, pois, ao viabilizar o cruzamento de informações ente os pagamentos referentes ao IVA federal e provincial, torna factível a cobrança do QST segundo o princípio do destino por meio do “diferimento do pagamento do imposto” nas trocas interestaduais. Isto é, esta possibilidade se constitui em um instrumento que substitui o papel exercido pelas fronteiras fiscais na fiscalização das transações são desoneradas de tributação.

Embora o GST, em Quebec, seja administrado pela província em nome do governo central,¹⁰⁹ existe uma autoridade tributária federal que fiscaliza o imposto em todo território e o arrecada nas demais jurisdições. Assim, mesmo que Quebec, face à ausência das referidas fronteiras, não tenha condições de monitorar o movimento de mercadorias vendidas a outras províncias, pode, por exemplo, através dos pagamentos relativos ao GST, averiguar se um contribuinte que alega estar fazendo uma transação interestadual, na verdade, não está realizando uma venda no mercado local.¹¹⁰

Para Bird e Gendron (1997) e Bird (1999), arranjos similares ao GST-QST estão entre as melhores alternativas para lidar com os obstáculos relativos à tributação do consumo em Federações.

Em contextos onde, por diversos motivos, não é possível adotar uma “solução centralizada”, é preciso evitar que a atribuição de competência às unidades subnacionais para instituir seus próprios impostos tenha impactos negativos sobre as decisões econômicas. Isto implica, dentre outros elementos, na necessidade de adotar o princípio do destino na alocação da receita oriunda de transações interestaduais. O problema é que, como sua operacionalização é

¹⁰⁹ Segundo Bird (1999), a administração do GST, em Quebec, pela própria província não representa maiores problemas porque é grande o interesse seu interesse em fiscalizar adequadamente a parte federal do imposto, pois o QST incide sobre o GST.

¹¹⁰ Novamente, segundo Bird (1999:27, grifos nossos): “The principal difference between this system and that in the EU is the existence of the overriding federal GST as an enforcement mechanism. Audit priorities for GST are established by the federal government, but a final audit plan is agreed with the Quebec government, with the latter actually carrying out the audit in the province and reporting the results to Revenue Canada. Since the QST is applied to a GST-inclusive base, Quebec has some direct incentive to monitor the GST as well the QST. Although Quebec cannot directly monitor out-of-province sales, the normal process of GST audit (carried out interprovincially by Revenue Canada) serves a cross-check to ensure that QST has not been evaded. In effect, the existence of a federal sales tax on a more or less uniform base provides some control over interjurisdictional sales for purposes of both provincial and federal taxes. Reportedly, the system is working quite well at the technical level, despite the well-known political differences between the governments in Quebec and Ottawa.”

tremenda dificultada mediante a ausência de fronteiras fiscais, regra geral, ou são sugeridos a utilização de arranjos que envolvem um certo grau de complexidade ou recomenda-se a instituição de IVV cujos requisitos de neutralidade são distintos de um IVA, e, não raro, defende-se o princípio da origem. O fato é que todas essas opções, ainda que por razões variadas, além de envolverem custos significativos, inevitavelmente, requerem que a autonomia subnacional, inclusive para fixar alíquotas, seja substancialmente limitada.

Para os referidos autores, tudo isso é evitado na presença de um IVA federal paralelo a um provincial cobrados segundo procedimentos razoavelmente harmonizados, pois se permite que haja cooperação na auditoria efetuada pelas duas esferas de governo, diminuindo os custos administrativos e de cumprimento da dívida tributária. Por meio desse instrumento, torna-se factível a operacionalização do princípio do destino através do “diferimento do pagamento do imposto” e a capacidade de determinação de alíquotas é preservada. Este é o sentido exato da existência de um “*dual VAT*” para contornar os problemas concernentes à tributação do consumo em ordens federativas:¹¹¹

“In short, Canada demonstrates that with good tax administration, it is perfectly feasible to operate a VAT at the subnational level on a destination basis (...) Such a system will, it seems, work best when there is an overriding central VAT on approximately the same base and either (and preferably) both taxes operated by the same administration or else there is very close cooperation, particularly in audit. In principle, it is immaterial whether there are two separate administrations or one; or if there is one, which level operates it. Clearly, a single central administration and a common base (..) would probably be most efficient, but this degree of the convergence is not essential. What is critical is either a unified audit or very high level of information exchange. Most important from the perspective of good tax assignment, each taxing government should be able independently to determine its own VAT rate.” (Bird, 1999:30)

Em resumo, mesmo mediante as questões relacionadas com a assimetria conferida às transações intra e interestaduais e à devolução de créditos, quando o “diferimento do imposto” é adotado, e as questões referentes ao comércio interfronteira com não contribuintes,¹¹² quando as alíquotas são divergentes, os autores defendem o arranjo GST-QST face às vantagens que

¹¹¹ Conforme mencionado quando do tratamento das alternativas de tributação do consumo na União Européia, a proposta de Keen e Smith (1996) e Smith (1997) se aproxima desse conceito, mas a inexistência de um IVA federal, que nesse caso deveria ser uma espécie de “EU VAT”, faz com que a mesma, segundo Bird (1999), não tenha os mesmos méritos que o arranjo GST-QST.

¹¹² No Canadá, embora sejam adotadas algumas normas de tributação no destino das aquisições de não contribuintes, como as referentes às mercadorias registradas em nome de seus proprietários, via de regra, esse tipo de transação tem merecido pouca atenção do fisco, possivelmente porque as distâncias geográficas e as disparidades culturais representam um desestímulo ao comércio fronteiriço por parte desses agentes.

apresenta em relação a outras formas de implementação de uma “solução descentralizada” para distribuir competências sobre a tributação do consumo em Federações.

4.1.4.2. O IVA harmonizado – HST

Diferente do processo de harmonização entre Quebec e o governo central, em outras três províncias optou-se pela substituição dos seus respectivos IVV's cobrados simultaneamente ao GST, pela unificação dos dois tributos, redundando, em 1997, na criação do HST.

O HST possui a mesma base de cálculo do GST, é administrado pelo governo central à alíquota de 15%, sendo 7% correspondente à parte federal e 8%, excluído o GST do preço da mercadoria tributada, cabe às províncias. Ou seja, o HST constitui-se numa espécie de modelo de aplicação de sobretaxa ao tributo de competência federal cuja coleta e distribuição da receita entre as unidades locais é de responsabilidade desse nível de governo.

Um modelo de sobretaxas é defendido por aqueles que argumentam que o mesmo possui méritos semelhantes a uma “solução centralizada”, sem, contudo, afetar a autonomia tributária das instâncias inferiores de governo para determinar suas próprias alíquotas. Não obstante, não foi exatamente isso que ocorreu quando da adoção do HST, pois, embora o estabelecimento de uma sobretaxa de 8% tenha sido negociado entre as províncias e o governo federal, não foi permitido que fixassem suas respectivas alíquotas.

Primeiro porque, dado que a administração do HST é federal, a distribuição entre as províncias da parte que lhes cabe seria tremendamente dificultada se as alíquotas fossem divergentes. Nessa circunstância, o governo federal teria que aplicar procedimentos distintos em cada jurisdição, tanto porque a variação de alíquotas implica na necessidade de identificar o local onde ocorreu uma transação quanto em função do tratamento dado ao comércio internacional e interestadual.

No tocante a este último aspecto, vale registrar que, em ambos os casos, o princípio do destino é operacionalizado através da desoneração das exportações. Como a alíquota da sobretaxa é a mesma nas três províncias, não é requerida a definição de qual delas efetuou uma transação externa ou interestadual, é necessário apenas diferenciar as exportações internacionais das interprovinciais com as demais jurisdições que não cobram o HST porque, nesse caso, somente a

parcela local do imposto não deve ser cobrada. Se as alíquotas fossem divergentes, essa definição é fundamental e, além disso, seria preciso distinguir as transações realizadas por tais províncias entre si e dentro do seu próprio mercado.

Segundo, se a arrecadação da sobretaxa fosse efetuada pelas unidades locais, a distribuição da receita seria efetuada diretamente, facilitando a cobrança de alíquotas diferentes. Porém, em contrapartida, surgiriam todos os obstáculos relativos à instituição do princípio do destino em contextos onde não existem barreiras alfandegárias, com o agravante de que suas respectivas administrações tributárias são bem menos desenvolvidas que a de Quebec de modo que um arranjo similar ao GST-QST pudesse ser adotado com sucesso.

Isto posto, optou-se pela centralização administrativa, uniformidade da sobretaxa e a receita é distribuída por meio de uma fórmula baseada em um padrão de consumo acordado entre as partes.

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. Sua aceitação por parte das três províncias mencionadas só foi viável mediante o compromisso do governo central em compensar financeiramente possíveis perdas de receita decorrentes da uniformização das alíquotas e da exclusão da base tributária de certos insumos que eram taxados pelo IVV.¹¹³

Em resumo, conforme argumentam Bird e Gendron, (1997), sem dúvida, o sistema HST representa uma solução mais imediata para a harmonização interna da tributação do consumo do que o arranjo GST-QST. No entanto, ao longo do tempo, foram implementadas medidas que eliminaram importantes diferenças entre os dois tributos. Nesse sentido, a despeito da legislação ser descentralizada, também foi possível obter os resultados tidos como exitosos no sistema HST, com a vantagem de que, para tanto, não foi necessário impor maiores limites à autonomia de Quebec. Por essa razão, novamente, tais autores, defendem a superioridade do sistema GST-QST:

¹¹³ Na concepção da proposta foi estabelecido que todas as províncias que aderissem ao HST e tivessem queda de receita maior que 5%, durante os dois primeiros anos, receberiam do governo federal uma compensação financeira de 100% do valor de suas perdas. E, no terceiro e quarto anos, a assistência seria de 50 e 25%, respectivamente.

“A centralized VAT is neither a realistic political possibility nor a desirable outcome given the current assignment of taxing power in Canada. The federal-Quebec harmonization agreement as initially implemented, is not a good model to follow. Neither is the recent agreement between the federal government and the three Atlantic provinces, which comes at the cost of significantly declining provincial tax autonomy (and a billion dollars). The revised QST arrangement is much closer to an ideal solution: there is a single administration; there is basic conformity on all important aspects of dual VAT’s that might affect compliance costs; and there is complete autonomy in rate setting – and, to limited extent, even in granting exemptions to final consumers, if desired.” (Bird e Gendron, 1997:17)

A questão que se coloca é: como adotar um esquema semelhante ao GST-QST em províncias cujas administrações tributárias não estão desenvolvidas o suficiente para contornar os problemas relativos à tributação no destino?

É possível que este seja um importante fator que pese na explicação da existência de diferentes arranjos de tributação do consumo no Canadá. A disparidade regional tanto impede que se generalize a adoção de uma “solução centralizada” nos moldes da Alemanha quanto uma “solução descentralizada” só pode ser estabelecida em um caso específico. Assim, a tentativa de conciliar esta característica com o esforço de promover a harmonização interna tem tido conseqüências nem sempre desejáveis: além de ser requerido que, nos casos onde há sacrifício da autonomia, a mesma seja compensada por aumentos das transferências federais a título de assistência financeira, a diferença entre os regimes tributários subnacionais impõe uma série de dificuldades ao fisco e contribuintes que costumam operar em mais de um mercado.

4.2. BRASIL

4.2.1. FORMAÇÃO E CARACTERÍSTICAS DAS RELAÇÕES FEDERATIVAS

No final do século passado, com a proclamação da República, o Brasil constituiu-se em uma Federação sem alterar profundamente a estrutura herdada do Império que, por seu turno, guardava características que haviam sido delineadas durante o processo de colonização.

Como é de conhecimento geral, o Brasil foi colonizado por Portugal com objetivos claramente comerciais. Com “descobrimento”, Portugal tinha o intuito de, seguindo a lógica mercantilista de acumulação de metais preciosos que vigia na Europa, encontrar uma fonte direta de acumulação. Contudo, à diferença do que ocorrera em outras regiões, em princípio, não foi achado ouro no país, e, após alguns anos de relativo abandono, através da produção de mercadorias com grande aceitação no mercado mundial, esta meta foi atingida de forma indireta.

Aos propósitos desse trabalho, não importa tanto fazer uma retrospectiva detalhada do histórico da colonização, o que há de relevante nas observações acima é que fica claro que, desde o início, a ocupação do território seguiu uma lógica de exploração comercial voltada ao mercado externo. Um dos instrumentos dessa ocupação foi a divisão do país em distintas áreas administrativas – as capitanias –, que não guardavam muita relação entre si, pois sua concepção político-territorial, em larga medida, atendia aos requisitos da referida lógica.

Isto é, o desenvolvimento dessas capitanias não respondia por um planejamento prévio, a organização das suas respectivas atividades econômicas, regra geral, eram condicionadas pela demanda externa por produtos primários e o grau de prosperidade de cada uma delas se alternava conforme a oscilação da atividade exportadora em que estavam envolvidas no momento. Assim, com o passar do tempo, tanto foram sendo configuradas enormes disparidades, de toda ordem, entre algumas regiões, como era latente a ausência de maiores preocupações quanto ao fortalecimento do mercado interno por meio da integração territorial, as capitanias estavam sob o jugo da Coroa portuguesa e o principal compromisso era o da inserção no contexto internacional.

Cerca de três séculos após o “descobrimento” foi obtida a independência, mas esta configuração manteve-se praticamente a mesma e a divisão administrativa do período colonial foi recebida pelo o Império sem grandes modificações, tendo as antigas capitanias meramente se convertido nas províncias por meio de um decreto. Conforme está citado em Costa (1995:2), o artigo 2º da Constituição de 1824 dizia que o território brasileiro é “divido em províncias na forma em que atualmente se acha, as quais poderão ser subdividas como pedir o bem do Estado” e o artigo 165 dispunha: “Haverá em cada província um presidente, nomeado pelo Imperador, que poderá remover, quando entender que assim convém ao bom serviço do Estado”.

Ou seja, não apenas a divisão administrativa foi aceita sem grandes alterações como também a estrutura centralizada de poder. Diferente dos EUA onde a independência evoluiu enormes embates onde se confrontavam a defesa de um maior grau de autonomia aos estados e a necessidade do fortalecimento de um de um poder central que garantisse a unidade nacional, o

processo de independência brasileiro não suscitou maiores discussões capazes de redundar na construção de uma nova ordem.

É bem verdade que a idéia de Federação foi discutida desde o início e, de certa forma, estava implícita na divisão do território em distintas áreas administrativas, mas não emanava da coalizão das províncias, ou pelo menos de parte delas, como um instrumento que pudesse dar conta dos seus variados interesses e, ao mesmo tempo, garantir a integração nacional. Assim, quando proclamada a República, o Brasil foi finalmente declarado um país federativo, mas esta organização nasceu de “cima para baixo” e, analogamente ao que ocorrera quando da independência, foi, em larga medida, herdada de uma estrutura previamente estabelecida, qual seja: a imperial que, por seu turno, foi recebida do período colonial.

Novamente, conforme citado em Costa (1995:2), no primeiro dia da República foi expedido o decreto nº 1 cujo artigo 1º convertia a nação brasileira em uma República Federativa e o 2º dizia que “as províncias do Brasil, reunidas pelo laço da Federação, ficam constituindo os Estados Unidos do Brasil”. Ou seja, esta forma de organização, que persiste até hoje, também foi criada por decreto e, embora a formalização de uma ordem federativa tenha exigido a descentralização político-administrativa de poder, o laço ao qual se refere o artigo não foi construído pelas próprias partes integrantes.¹¹⁴

Isto posto, atualmente o Brasil é uma Federação composta institucionalmente por três níveis de governo: a União (o governo central ou federal), os estados (equivalentes às províncias em outros países); e os municípios.¹¹⁵ São 26 estados, o Distrito Federal (DF) e mais de 5.500 municípios.¹¹⁶ Os estados são agrupados em cinco macrorregiões geográficas: Norte, Nordeste, Centro-Oeste, Sul e Sudeste, que não constituem instâncias de governo nem tão pouco representam qualquer agregação institucional dos governos subnacionais.

Todos os entes federados são autônomos constitutivamente. A União e os estados possuem uma estrutura de poder tripartite, composta pelo Executivo, Legislativo e Judiciário, e

¹¹⁴ Para o próprio Costa (1995:5), “... a divisão em Estados foi praticante herdada da divisão em Capitânias Reais, cujos limites atendiam ao que eram ou pareciam ser as necessidades da Coroa portuguesa”.

¹¹⁵ É uma peculiaridade do Brasil o fato da Constituição de 1988 ter conferido aos Municípios o status de ente formal da Federação.

¹¹⁶ Apesar de previstos na Constituição, atualmente não existem mais “Territórios” como esferas subnacionais de governo, já que em 1988 os 2 últimos (Amapá e Roraima) foram elevados à categoria de estados federados.

nos municípios, não há órgão Judiciário.¹¹⁷ Embora sejam previstos mecanismos de supervisão recíproca, os poderes são independentes entre si, inclusive com prerrogativas próprias para gestão administrativa, financeira e patrimonial, e até mesmo para elaboração e execução dos correspondentes orçamentos (Afonso, 1994).

A distribuição de competências (não apenas tributárias) e de responsabilidades entre as três esferas governamentais são estabelecidas constitucionalmente, mas não há definição precisa quanto as fronteiras de atuação de cada uma delas e, na prática, o que se observa é o acúmulo de funções e atividades por mais de um ente federado. Em muitas áreas de atuação governamental, a Constituição Federal nem determina e nem veda expressamente que só a um dado nível governo cabe ou não exercer uma tal tarefa.

Em resumo, proclamada a República, o país se converteu em uma Federação e depois de várias Constituições e muitas emendas possui atualmente as características supracitadas. A estrutura tripartite de poder e a organização de três esferas de governo foi praticamente copiada do modelo americano. Aqui também, federalismo e presidencialismo foram utilizados como instrumento de agrupar em um mesmo território regiões marcadamente heterogêneas e com interesses, além de díspares, conflitantes.

A diferença é que, conforme mencionado, esta configuração não nasceu da coalizão subnacional com o objetivo da integração nacional. Sem dúvida, nos EUA, a Federação tal como se apresenta foi, de certa forma, imposta por parte das regiões mais desenvolvidas, mas, com o passar do tempo, depois de diversos embates, à medida que se entedia que a integração era um importante instrumento de fortalecimento da nação, houve aceitação em todo território da ordem estabelecida. Assim, embora as definições constitucionais prezem pela independência dos três níveis de governo e não seja contemplado nenhum compromisso explícito de cooperação entre as partes, existe esse elemento comum que, em última instância, pode ser utilizado para equacionar os conflitos entre as partes.

No Brasil, os desdobramentos do processo de colonização ao mesmo tempo em foram determinantes para que a Federação tenha nascido de “cima para baixo” impediu o surgimento do referido elemento comum. Nesse sentido, além das disposições constitucionais também primarem

¹¹⁷ Os estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis adotadas pelos mesmos, que respeitam os princípios da Constituição Federal. O DF e os municípios organizam-se e regem-se por Lei Orgânica, respeitados os princípios da Constituição Federal e das Constituições Estaduais. Cada estado organiza seu próprio poder Judiciário, de acordo com a Constituição Estadual, que define a competência dos Tribunais de Justiça, do Ministério Público e da Defensoria Pública. A organização do poder Judiciário no DF é incumbência legislativa da União.

pela independência das três esferas de governo e não preverem colaboração entre as partes, as instâncias inferiores de governo comportam-se como se não tivessem maior relação com os interesses da nação. Por essa razão, toda vez que se entende que é necessário ao desenvolvimento do país à aprovação de metas e/ou de projetos que devem ser aplicados em todo território, não é raro o argumento da centralização. Mesmo que esse argumento, usualmente, não se expresse na reversão da ordem federativa e da democracia representativa, e nem tão pouco seja claramente explicitado, a centralização, em diferentes níveis, tem sido apresentada como o único caminho de implementar mudanças tidas como imprescindíveis ao desenvolvimento nacional.

4.2.2. A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO¹¹⁸

4.2.2.1. Breve histórico

À luz das considerações anteriores, a seguir, privilegiando-se sua dimensão federativa, procura-se descrever a evolução da tributação das vendas de bens e serviços no Brasil.¹¹⁹

Particularmente no tocante à utilização dessa base de incidência, existe uma tendência em atribuir a cada esfera de governo competência sobre impostos que são respectivamente cobrados de forma exclusiva. Isto é, embora seja comum que essas esferas explorem simultaneamente a referida base, um caso clássico de estabelecimento de competências concorrentes, tal exploração é feita pela instituição de distintos impostos cuja legislação é determinada de forma

¹¹⁸ Como será notado, em algumas partes desse trabalho, a expressão “tributação das vendas” volta a ser utilizada. Isto porque no país ainda são cobrados impostos e contribuições que não se aproximam exatamente do conceito de tributação do consumo.

¹¹⁹ Pelos motivos já explicitados em outras partes do trabalho, as questões concernentes aos estados são destacadas na análise que se segue.

independente. Ou seja, não há tradição na utilização de mecanismos semelhantes ao de partilha tributária¹²⁰ ou de competência tal como descritos nesse trabalho.¹²¹

Desde o início, o fluxo de receita gerado na venda de bens importados e na exportação de produtos primários constituiu-se na principal base de incidência nacional o que, em parte, explica-se pelo fato de que, até quase a metade desse século, a economia ser eminentemente agrícola e extremamente aberta.

Durante todo o Império, a principal fonte de receita tributária era o comércio exterior, em particular, o imposto de importação que, às vésperas da República, era responsável por aproximadamente à metade da receita. Proclamada a República, a Constituição de 1891 adotou, sem maiores alterações, a composição tributária anterior.

Contudo, a instituição do regime federativo, impôs a necessidade de dotar as unidades subnacionais de receitas que lhes permitissem autonomia financeira. Sendo o sistema tributário assentado praticamente em uma única base de incidência e dada a forma como esse regime foi concebido, a solução encontrada foi simplesmente permitir o acesso dos diferentes níveis de governo a esta base, mas através da adoção de um esquema de separação tributária. Ou seja, a Constituição apenas discriminou os impostos de competência exclusiva da União e dos estados; dentre os mais relevantes, coube, respectivamente, a ambos: o imposto de importação, e o imposto de exportação tanto sobre as vendas externas quanto interestaduais.

Do final do século passado até as três primeiras décadas do atual, paralelamente aos gravames sobre o comércio exterior, foram sendo instituídos impostos sobre as mercadorias produzidas internamente, merecendo destaque o Imposto de Consumo – uma união de espécies prematuras de *excises taxes* – incidente sobre alguns bens específicos, e o Imposto sobre Vendas Mercantis, mais amplo que o anterior. Cabe observar que, somente a partir de 1924, foi que o governo federal instituiu um imposto de renda geral.

Não obstante, o comércio exterior seguia como a principal fonte de receita tributária. Apenas com as fortes oscilações provocadas na atividade primário-exportadora devido aos efeitos

¹²⁰ Parte da receita arrecadada pelo governo federal com o Imposto de Renda e o IPI é distribuída aos estados e municípios, e a ampla liberdade com que os beneficiários utilizam os recursos transferidos poderia enquadrar essa prática em um mecanismo de partilha tributária. Contudo, uma vez que estas unidades não têm muito controle sobre as normas e procedimentos relativos à tais tributos, seria mais apropriado considerar que se trata de uma situação onde há partilha apenas da receita. Para maiores detalhes acerca dos critérios de distinção entre a partilha tributária e de receita, ver Rezende e Lobo (1985).

¹²¹ Varsano (1996 e 1999) é a fonte básica dos comentários acerca da evolução da tributação do consumo no país feitas nos próximos parágrafos.

da I Guerra Mundial e da Grande Depressão é que se ingressa em uma nova fase da história tributária nacional. A novidade não constituía na mudança da composição da arrecadação global em direção a uma maior participação dos impostos sobre a renda e a propriedade, mas sim na predominância da tributação dos produtos domésticos.

Conforme demonstram os comentários anteriores, há uma tradição no Brasil de aproveitar estruturas herdadas do passado. Tal tradição termina se refletindo na evolução do sistema tributário nacional e as reformas empreendidas no mesmo procuram adaptar o sistema concebido no passado às características correntes da economia brasileira. Por esta razão, as mudanças promovidas face ao cenário internacional adverso se expressaram no fato de que a principal base de incidência do país continuou sendo o fluxo de receita gerado na venda de bens, só que, ao invés dos bens fabricados no exterior e vendidos no mercado interno, passou-se a privilegiar a tributação das mercadorias produzidas internamente; a distribuição de competências entre os distintos níveis de governo continuou seguindo a lógica de atribuição de exclusividade para cobrar impostos sobre uma mesma base.

Ou seja, a partir dos 30's ingressou-se na nova fase da história tributária brasileira que priorizava a tributação dos produtos domésticos e que, até a reforma empreendida na década de 60, não sofreu substanciais alterações. O principal tributo sobre vendas federal permanecia sendo o Imposto de Consumo, o estadual – o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), originário do Imposto sobre Vendas Mercantis, cuja exclusividade impositiva lhe foi atribuída em 1934, e o municipal – o Imposto sobre Indústrias e Profissões, praticamente uma réplica do IVC, cuja competência legislativa lhe foi designada em 1946.

Conforme aponta Varsano (1996), durante o período 1946/66, o Imposto de Consumo era responsável por mais de 45% da receita tributária da União, o IVC correspondia a quase 90% da receita estadual e o Imposto sobre Indústrias e Profissões gerava cerca de 45% da receita municipal; e, em conjunto, perfaziam 65% da arrecadação tributária nacional.

A designação de exclusividade sobre a cobrança desses impostos também revelava a forma como foi constituída a Federação brasileira – um todo reunido sobre as determinações gerais da Constituição Federal onde as partes, em particular as unidades subnacionais, comportavam-se sem maior compromisso com os impactos de suas respectivas decisões sobre as demais e sobre a nação. A independência político-administrativa dos três níveis de governo, em certa medida, era associada à autonomia financeira que, dentre outros elementos, estava atrelada

à capacidade de cada um deles em instituir seus próprios impostos e, sobre os mesmos, ter um razoável grau de liberdade legislativa.

Contudo, na prática, isso se mostrava mais coerente no tocante às regiões mais desenvolvidas, pois seu potencial de exploração tributária, maior que o das demais, permitia atender os requisitos da autonomia nos termos sugeridos.¹²² Por essa razão, a manutenção da unidade nacional, dentre outras coisas, exigiu que, paralelamente à exclusividade impositiva, fosse institucionalizado um mecanismo de transferências intergovernamentais que visassem a correção de desequilíbrios verticais e, sobretudo, horizontais.

Em outras palavras, o federalismo fiscal brasileiro se caracterizou pela liberdade dos três níveis de governo em acessar bases comuns de incidência por meio da exclusividade sobre a cobrança de impostos e pela importância das transferências intergovernamentais. O mecanismo de transferências foi o caminho encontrado para garantir um certo grau de autonomia financeira às regiões menos desenvolvidas. Não se tratava exatamente de um modelo de partilha tributária ou de competência, mas sim da partilha da receita de determinados impostos, estabelecida constitucionalmente, não condicionada a fins específicos e com grande liberdade dos beneficiários para gastar os recursos que lhes eram destinados.¹²³

A partir da década de 50, o aprofundamento do processo de industrialização ao mesmo tempo em que ampliava a possibilidade de tributar as vendas, implicava na necessidade de fortalecer as finanças públicas sem, contudo, majorar a receita por meio da utilização de impostos que pudessem comprometer a eficiência do setor produtivo. Reconhecia-se que o passo mais importante era a reestruturação do aparelho arrecadador.

Em meio a esse contexto foi realizada uma reforma tributária nos anos 60 que, a despeito de extremamente profunda e modernizante, novamente, seguiu a tradição de não romper radicalmente com as estruturas herdadas do passado. Particularmente no tocante à tributação das

¹²² Segundo visto, a Federação brasileira nasceu de um movimento de “cima para baixo”, porém, vale ressaltar, isto não significa que a ordem federativa não interessasse a algumas províncias, mas apenas que não houve uma coalizão provincial que, por meio desse instrumento, visasse a integração nacional. Conforme demonstram Afonso e Serra (1999), tal ordem foi criada, após a proclamação da República mediante o desdobramento de um Estado unitário, como resposta a diferenças regionais e a necessidades administrativas, face à dimensão continental do território. Mas, no tocante ao sistema tributário, a Federação interessava sobretudo às províncias mais desenvolvidas do Sul e do Sudeste onde se concentrava o novo setor exportador. O principal objetivo, entre outros, era a obtenção de maior liberdade para impor impostos locais sobre suas exportações.

¹²³ A respeito da distinção entre os modelos de partilha tributária, de receita ou de competência, vide nota anterior, ver Rezende e Lobo (1985). Para maiores detalhes acerca da natureza e composição das transferências fiscais intergovernamentais, ver Afonso (1989) e Varsano et alii (1998).

vendas, as mudanças foram de caráter qualitativo não alcançando a forma como era concebida a divisão de competências entre os três níveis de governo.

O principal mérito da reforma foi converter os antigos Imposto de Consumo e o IVC – com características de incidência “em cascata” – em impostos cobrados segundo a sistemática do valor adicionado – o IPI¹²⁴ e o ICM –, aproximando-os, por um lado, ao evitar a cumulatividade, do que se denomina tributação do consumo. Por outro lado, não foram introduzidas maiores modificações que visassem plenamente a desoneração das exportações e das aquisições de bens de capital destinadas à realização de investimentos produtivos. O Imposto sobre Indústrias e Profissões, que abrangia parte das atividades terciárias foi transformado no Imposto de Serviços (ISS), porém sua natureza cumulativa não foi alterada.

A competência sobre o maior tributo nacional sobre mercadorias – o ICM –, além de ter permanecido na órbita estadual, manteve sua tradição em tributar tanto as exportações internacionais quanto as interestaduais. Isto é, embora, já na década de 30, o poder dessas esferas em gravar essas transações por meio do imposto de exportação tenha sido sensivelmente limitado, a cobrança do IVC,¹²⁵ de caráter cumulativo, na prática, significava que as exportações continuavam tributadas. Com a introdução do ICM, ainda que um imposto sobre valor adicionado contemple a possibilidade de desonerá-las, no âmbito internacional, apenas os produtos industrializados ganharam imunidade, e, no plano interno, foi adotado o princípio da origem na alocação da receita oriunda de vendas interestaduais.¹²⁶ Esse último aspecto, alvo de inúmeras críticas, merece destaque.

A adoção do princípio da origem tanto respondia a razões históricas quanto à ausência de experiência internacional na tributação do valor adicionado em qualquer esfera de governo. Quando, em 1964, o IPI foi introduzido no Brasil apenas a França havia adotado um imposto que se aproximava dessa sistemática e, além disso, somente após vários ajustamentos o imposto francês se converteu, em 1968, em um autêntico IVA. A referida experiência se resumia a um documento publicado na Europa, em 1963, o Relatório Neumark,¹²⁷ que recomendava que os países da CEE adotassem um imposto sobre valor adicionado e, tendo em mente a futura

¹²⁴ Desde a segunda metade dos anos 50 foram feitas alterações na legislação do Imposto de Consumo que o aproximavam do conceito de valor adicionado e a tarefa foi completada em 1964 quando da criação do IPI.

¹²⁵ A Constituição de 1934 limitou a alíquota do imposto de exportação, nas vendas internacionais, para 10%, e, nas vendas interestaduais, proibiu a cobrança.

¹²⁶ Para maiores detalhes sobre a concepção original do ICM, sua evolução e problemas, ver Rezende e Silva (1974).

¹²⁷ Para maiores detalhes sobre o conteúdo do documento, ver Varsano (1979 e 1984).

integração por meio da abolição das fronteiras, que instuissem o princípio da origem nas suas respectivas transações e o do destino apenas nas exportações com não membros.

Ou seja, o único parâmetro de tributação por meio de um IVA em contextos com características semelhantes às presentes em uma Federação se restringia a uma recomendação teórica da adoção de IVA's cobrados segundo o princípio da "origem restrito", cuja principal motivação era evitar a necessidade de efetuar maiores ajustamentos de fronteira quando são realizadas trocas entre jurisdições que não possuem barreiras alfandegárias. Não havia grandes preocupações quanto às conseqüências econômicas da utilização do princípio da origem nas transações internas, mas apenas a sugestão de que seria mais recomendável que as alíquotas fossem iguais ou, pelo menos, muito próximas.

Isto posto, o ICM foi introduzido, em larga medida, à luz apenas da experiência legislativa acumulada com o IPI que, por seu turno, pouco aproveitou a experiência francesa; e, de certa forma, pautou-se nas recomendações de utilização do princípio da "origem restrito" que nunca chegaram a ser postas em funcionamento na Europa.

A adoção do princípio do destino nas trocas internacionais mostrou-se imperfeita posto que, conforme mencionado, em respeito à tradição histórica dos estados tributarem as exportações apenas os produtos industrializados ganharam imunidade.

No âmbito interno, o cenário político autoritário, observado na órbita federal, facilitou a adoção de alíquotas praticamente harmonizadas. Porém, não apenas por isso, mas dado que o ICM, desde o início, se mostrou um imposto com elevado potencial arrecadatório, a redução da autonomia estadual ficou durante um tempo relegada a segundo plano. Discutia-se intensamente um outro aspecto da questão: a distribuição interestadual da receita. A cobrança integral no estado de origem conduziria a uma distribuição extremamente injusta, pois a produção é bem mais concentrada regionalmente que o consumo; e aumentaria a necessidade de transferências federais para equalizar os desequilíbrios horizontais. Nesse sentido, a solução encontrada foi a determinação de que a alíquota interestadual deveria ser menor que a intraestadual de modo que os estados importadores líquidos – os mais pobres – pudessem se apropriar de uma parte da receita gerada na tributação das mercadorias adquiridas de outras jurisdições (Varsano, 1999).

Com a Constituição de 1988, mantendo-se sem grandes alterações a estrutura tributária concebida nos anos 60, em resposta aos anos de autoritarismo, implementou-se modificações que visavam o fortalecimento das finanças locais. No que concerne ao ICM, este imposto foi transformado no ICMS cuja diferença respondia pela ampliação da base de cálculo mediante a

inclusão dos combustíveis, serviços de energia, telecomunicações e transportes,¹²⁸ e a capacidade dos estados de fixar suas respectivas alíquotas intraestaduais foi recomposta.

Com relação ao comércio internacional, ao invés de um movimento em direção à cobrança plena no destino, foi tomada uma medida contrária: não apenas a tributação sobre as exportações de produtos primários foi mantida, como também se retirou parte da imunidade dos produtos industrializados, passando a categoria de semi-elaborados a não ser desonerada.

Já as regras de tributação interestadual mantiveram-se praticamente as mesmas. Apenas para evitar que a autonomia dos estados para fixar suas respectivas alíquotas nas operações intraestaduais não se mostrasse contraditória à cobrança de uma alíquota inferior nas transações interestaduais, foi estabelecido que as primeiras não poderiam ser fixadas em patamar menor que as últimas determinadas por Resolução do Senado Federal. Atualmente, as saídas dos estados do Sul e Sudeste (à exceção do Espírito Santo) – as regiões mais ricas – destinadas ao Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo são tributadas a uma alíquota de 7%, e todas as outras transações interestaduais sofrem a incidência de uma alíquota de 12%.

Em relação ao ICM, não obstante a não alteração das regras fundamentais da cobrança do ICMS no comércio interestadual, a Constituição de 1988, ao conferir maior autonomia aos estados, tornou evidentes os problemas da adoção do princípio da origem com alíquotas diferenciadas¹²⁹ que, paralelamente à ausência de coordenação horizontal, faz com que este modelo de tributação seja criticado tanto nos meios internacionais¹³⁰ quanto internamente. No tocante à coordenação horizontal, vale lembrar que, embora existam dispositivos constitucionais que visem a limitação dos poderes estaduais e um grau mínimo de uniformização, não existe uma lei nacional que defina as principais características do ICMS que é legislado de forma independente pelos estados. Isto é, no limite, existem 27 legislações que diferem em vários aspectos impedindo o completo conhecimento e compreensão por parte dos contribuintes,

¹²⁸ Apenas foram incluídos os serviços de transporte interestadual e intermunicipal. Para maiores detalhes da acerca da atual legislação do ICMS, ver Quadros (1994).

¹²⁹ Na Seção 3.4 desse trabalho tais problemas foram comentados sem tratar especificamente do caso brasileiro, mas todos os aspectos mencionados podem ser transportados para a realidade nacional.

¹³⁰ A esse respeito, ver Bird (1999), Bird e Gendron (1997), McLure (1998a), Macon (1994) e Poddar (1986).

especialmente daqueles que costumam operar e/ou tenham estabelecimentos em mais de uma jurisdição.¹³¹

A adoção de uma alíquota inferior nas transações interestaduais, dadas as enormes disparidades regionais,¹³² tanto não se mostra suficiente para atingir uma alocação da receita oriunda de operações internas mais justa quanto não evita as iniquidades decorrentes da necessidade de que os estados que efetuam exportações ao mercado internacional tenham, no caso onde existe imunidade, que devolver créditos de impostos que não foram arrecadados em seu território.¹³³ Além disso, impõe uma dificuldade adicional: abre uma brecha para sonegação através das operações interestaduais.

Dito de outra forma, quando o princípio do destino é operacionalizado por meio da aplicação de uma zero às exportações entre jurisdições que não possuem fronteiras são grandes as chances de evasão fiscal mediante a montagem de uma operação interestadual fictícia. Entretanto, as administrações tributárias poderiam considerar que os custos decorrentes da necessidade de intensificar a fiscalização seriam mais que compensados pelo fato de que a adoção desse princípio permite alcançar uma distribuição da receita entre as unidades subnacionais em proporção ao seu consumo, garante autonomia no tocante à fixação de alíquotas sem, contudo, provocar distorções sobre a alocação geográfica de recursos. No Brasil, o critério de cobrança do ICMS nas transações interestaduais, além de contar, ainda que em menor grau, com a possibilidade de evasão nos termos descritos, não contempla esses elementos de compensação. Pelo contrário, dado que é amplo o escopo para as unidades subnacionais legislarem sobre os seus respectivos impostos, inclusive com capacidade de determinação alíquotas, nem mesmo uma repartição interestadual da receita proporcional à produção de cada localidade é obtida, agregando-se a isto o enorme espaço, largamente utilizado, para os estados praticarem uma

¹³¹ Varsano (1999:15) fornece uma boa síntese dos problemas concernentes ao ICMS: "A non-exhaustive list of complaints includes: lack of uniformity in tax rules and rates among states, creating high compliance costs and hindering international fiscal harmonization; complex and burdensome administration, both to taxpayers and the public sector, due to the existence of two different VAT's, a federal and a state one; preservation of some degree of cumulative taxation due to exclusion of services from the tax base; inability to generate reasonable level of revenue to less industrialized states; undesired redistribution of revenue among states in the cases of exports to other countries and capital good purchases; high level of evasion, part of which due to the difference between rates applied to intrastate and interstate transactions; vertical inequity; and fiscal war among states competing for new plants, which disturbs state financing, allocation of resources and harmony in the federation".

¹³² Indicadores sociais e fiscais que revelam a disparidade, estão disponíveis em Afonso e Serra (1999).

¹³³ Isto é, as importações de mercadorias produzidas no exterior, usualmente, ingressam pelo Sul e Sudeste – as regiões mais ricas – e as exportações internacionais costumam ser feitas pelas regiões menos desenvolvidas. Assim, enquanto as primeiras recolhem e se apropriam do ICMS devido nestas importações, as últimas são as responsáveis pela concessão de créditos aos exportadores.

danosa “guerra fiscal” visando atrair investimentos produtivos para os seus respectivos territórios.¹³⁴

A ausência de harmonização horizontal potencializa os problemas supracitados, pois a existência de diferentes legislações, não apenas impõe dificuldades aos contribuintes, como eleva os custos administrativos e se transforma em um poderoso instrumento para os estados burlarem os dispositivos constitucionais que, por exemplo, criam empecilhos à competição tributária. Se somado a isso, é levado em consideração que não há coordenação entre o ICMS e os tributos cobrados sobre a venda de bens e serviços pelas demais esferas de governo, que não se resumem ao IPI e ISS, mas incluem também as contribuições sociais federais de caráter cumulativo,¹³⁵ exacerbam-se os impactos negativos do sistema de tributação das vendas nacional tanto sobre a alocação regional de recursos quanto sobre estrutura produtiva e o nível de atividade econômica. Nas palavras de Bird (1999:20):

“At present in Brazil the origin principle applies with respect to interstate trade. Moreover, there is no meaningful conceptual or administrative integration between the federal and state versions of the VAT. Brazil thus has the worst of both worlds. Not only does it have all the problems of dealing with cross border trade that have, for example, bedeviled the EU, but it also exemplifies the ills of excessive compliance and administrative costs, location distortion, and tax exporting and competition often alleged to be inevitable accompaniments of such dual VAT systems (...) Some attempt has been made to alleviate the distortionary effect of the origin principle by imposing a standard rate (12 percent) on interregional trade (with the important exception of a lower rate of 7 percent on shipments to the poorer states). Nonetheless, it is unclear that in fact the poorer states benefit from this provision, and it is all too clear that there are significant administrative, revenue, and economic complications arising from the present system.”

Isto posto, em um contexto marcado por maior exposição externa da economia brasileira e pela tendência à formação de blocos regionais de comércio, cresce o entendimento de que é urgente a aproximação das regras domésticas de tributação com as práticas internacionais e que a competitividade dos produtos nacionais, nos mercados interno e externo, não pode ser afetada por motivos tributários. O problema é que, se nem mesmo as normas internas são harmonizadas, é muito difícil atingir essa meta sem alterar as regras vigentes de tributação.

¹³⁴ Para maiores informações acerca da “guerra fiscal”, ver Varsano (1997) e Piantcastelli e Perobelli (1996).

¹³⁵ Vide nota 13 da Introdução.

Em resumo, a forma como se estabeleceu historicamente a divisão de competências sobre a tributação das vendas de bens e serviços no Brasil foi e tem sido responsável pela constituição de um sistema tributário razoavelmente complexo e pouco neutro no tocante à alocação privada de recursos. Desde início e nos desdobramentos posteriores, a preocupação em garantir a independência dos três níveis de governo para legislar em matéria tributária foi preponderante com relação ao compromisso de construir um sistema tributário considerado de “boa qualidade”. Mesmo a reforma empreendida na década de 60, a mais radical e profunda reforma tributária nacional, aonde foram introduzidas modificações no sentido da melhoria da qualidade, não alterou a distribuição de competências sobre a tributação das vendas anteriormente vigente e nem tão pouco desonerou plenamente os investimentos produtivos e as exportações de tributação.

Ou seja, os problemas relativos à complexidade e a pouca neutralidade sempre existiram. Em graus diferenciados sempre foram questionados, mas nunca chegaram a ser reconhecidos como um obstáculo superior, caso se desejasse combatê-los integralmente, à necessidade de revisão da tradição histórica de atribuir competência exclusiva às distintas esferas de governo para instituir e cobrar seus impostos sobre vendas nos termos descritos.

No presente, os requisitos colocados pelo novo cenário internacional fazem renascer o debate acerca desses problemas. Argumenta-se que a harmonização internacional não poderá ser atingida sem a eliminação de gravames cumulativos bem como sem a simplificação mediante a unificação dos tributos aplicados sobre as vendas de bens e serviços em uma ou poucas incidências, com ampla abrangência sobre o valor adicionado em cada etapa da produção e circulação de mercadorias de modo que somente o consumo final seja indiretamente tributado.

A questão que se coloca é: como promover a unificação sem rever a referida tradição, em particular, sem rever a autonomia estadual para legislar sobre o principal tributo nacional? Simplesmente, são poucas as chances de promover a harmonização internacional sem que esta questão seja seriamente considerada, pois, não é possível cumprir os requisitos atuais tentando a conciliação com a exclusividade impositiva.

Disso decorre uma outra questão: como fazer a revisão se a própria tradição é subjacente a uma 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?

Por exemplo, somente depois de mais de um século, em 1996, através da Lei Complementar nº 87 – a famosa “Lei Kandir” –, foi rompida definitivamente a tradição estadual

em tributar as exportações internacionais e as aquisições de bens de capital com propósitos de investimentos. Não obstante a importância dessa medida para aproximar o ICMS de um IVA-Consumo e para o próprio desenvolvimento do país, foi e ainda é enorme a resistência dos estados em torno da mesma. Além disso, em grande medida, sua implementação só foi possível mediante a instituição por parte da União de um fundo de compensação – o chamado seguro-receita – com o objetivo de ressarcir os governos estaduais de eventuais perdas que pudessem incorrer.

Este exemplo é bastante ilustrativo com relação às enormes dificuldades que serão enfrentadas na condução de um processo de reforma tributária. Embora extremamente importante, a “Lei Kandir” não promoveu substanciais alterações na legislação do ICMS nem tão pouco comprometeu a autonomia estadual, mas só foi aceita pelos estados por conta da criação de um fundo de compensação cujas fatias são disputadas mesmo entre aqueles que, em princípio, não teriam motivos para sofrer perdas de arrecadação. Assim, se uma lei que não engendrou modificações na forma como é concebida a divisão de competências entre as três esferas de governo, a despeito de sua contribuição à melhoria da qualidade do sistema tributário nacional, enfrentou e ainda enfrenta fortes resistências e conflitos em torno da distribuição do fundo por parte dos estados, é fácil imaginar os enormes obstáculos que um processo mais profundo de reforma tributária encontrará.

O desafio que se coloca então ao aperfeiçoamento da tributação do consumo do país é o seguinte: de um lado, esse objetivo não poderá ser alcançado com êxito sem que as relações federativas sejam reavaliadas, por outro lado, a constituição histórica da Federação brasileira impõe limites a propostas mais ousadas de reforma. Assim, como não é possível conciliar os requisitos da harmonização com a exclusividade impositiva; trata-se de buscar um modelo que equilibre a necessidade de coordenação e sistematização dos instrumentos fiscais em termos nacionais com a manutenção de um bom grau de autonomia dos três níveis de governo.

4.2.2.2. Duas propostas de reforma – o ICMS nacional e o ICMS compartilhado¹³⁶

Não obstante recentemente tenham sido apresentados ao Congresso Nacional vários projetos de emenda constitucional visando a reforma tributária, atualmente existem duas propostas em debate que procuram considerar seriamente as questões supracitadas – o ICMS nacional e o ICMS compartilhado.

O cerne das duas propostas consiste na reformulação do atual ICMS, com ampliação de sua base de cálculo basicamente pela inclusão de serviços que não eram tributados, e incorporação do IPI, ISS e as contribuições sociais cumulativas federais, dentre as mais importantes, o PIS/PASEP e a COFINS. Por meio dessas modificações pretende-se criar um IVA-Consumo uniforme em todo território nacional.

Dados relativos ao ano de 1997 fornecidos pelos responsáveis pelas administrações tributárias em cada um dos três níveis de governo revelam que, em conjunto, tais tributos representam cerca de 42% de uma carga tributária global de 29,2% do PIB.¹³⁷ Nesse mesmo ano a arrecadação própria dos governos federal, estadual e municipal foi, respectivamente, 19,4%, 8,2% e 1,6%. O IPI, o PIS/PASEP e a COFINS tiveram participação na receita federal de 25%; o ICMS foi responsável por 84% da arrecadação estadual; e o ISS por 38% da receita municipal.

Dados preliminares relativos a 1998 apontam que esta distribuição, em relação a uma carga tributária global em torno de 30,5% do PIB, não sofreu substanciais alterações, o que também, em função do observado até o momento, deve ser verdade para o ano de 1999.

Um princípio comum às duas propostas é de que as mudanças não devem provocar alterações no que cada nível de governo arrecada com os tributos cuja competência lhes é atribuída. O problema é que, especialmente no tocante ao ICMS, os dados acima revelam que é

¹³⁶ Para conhecer as propostas na íntegra, que não se resumem à reformulação da tributação do consumo, ver, respectivamente, o projeto de emenda constitucional do Ministério da Fazenda no seu site na Internet (endereço: <http://www.fazenda.gov.br>) e o Substitutivo do Relator Mussa Demes no site da Câmara dos Deputados (endereço: <http://www.camara.gov.br>). Os comentários acerca dos projetos de ICMS nacional e ICMS compartilhado são de inteira responsabilidade da autora e procuram sintetizar os principais elementos contidas nas mesmas. Vale também ressaltar que, à medida que os projetos ainda estão em andamento, podem ter ocorrido modificações não contempladas nas observações feitas nessa parte do trabalho.

¹³⁷ Respectivamente o ICMS, IPI, ISS, PIS/PASEP e COFINS representam da carga tributária global cerca de 24%, 6,5%, 2,1%, 2,9% e 7,3%. Para maiores detalhes sobre a arrecadação tributária nacional há informações disponíveis no Banco Federativo, site na Internet, cujo endereço é: <http://federativo.bndes.gov.br>.

grande a participação desses tributos na receita própria destas esferas de governo.¹³⁸ Assim, como conciliar esse princípio com a instituição de um único imposto sobre valor adicionado? Não existe outra solução que não seja a revisão da distribuição de competências entre as três esferas de governo, em particular, da revisão da exclusividade impositiva do ICMS na órbita estadual. Este último aspecto será privilegiado nos comentários a seguir.

Na proposta de ICMS nacional pretende-se resolver o problema por meio da partilha tributária. O novo IVA seria de competência federal com distribuição de parte da receita aos estados. Na proposta de ICMS compartilhado, como o próprio nome sugere, é prevista a partilha de competência do novo IVA entre governos federal e estadual,¹³⁹ por meio desse expediente, com algumas importantes adaptações com relação ao que foi descrito anteriormente, caminha-se em direção da instituição de um “*dual VAT*”. Vejamos, então, as virtudes e limitações de cada uma das propostas tomando-se por base sua capacidade de responder ao desafio apontado no tópico precedente.¹⁴⁰

4.2.2.2.1. O ICMS nacional

No modelo de ICMS nacional, embora ainda não esteja claramente contemplado de que forma e em que grau vai se dar a participação dos estados na definição dos critérios de partilha, em boa medida, busca-se uma solução semelhante ao arranjo alemão.

Nesse sentido, os argumentos em defesa desse modelo baseiam-se na simplificação do sistema de tributação do consumo com maior facilidade para atingir o objetivo da harmonização internacional e da coordenação interna, pois a centralização da legislação evita que as questões relativas a instituição de competência às unidades subnacionais para cobrar seus próprios IVA's se mostrem contraditórias a estas metas.

Postula-se ainda que a centralização, em si, não representa maior comprometimento da autonomia fiscal subnacional. Primeiro porque por meio de um mecanismo de partilha tributária é

¹³⁸ É bem verdade que quase a metade da receita do IPI é distribuída aos estados e municípios através dos fundos de participação e 25% da receita do ICMS é destinada pelos estados aos municípios, mas a elevada participação, em particular do ICMS na arrecadação própria estadual não altera a importância desse tributo para esta esfera de governo.

¹³⁹ Sobre a distinção entre os modelos de partilha tributária e partilha de competência ver Seção 2.2 desse trabalho.

¹⁴⁰ Em ambas as propostas, a palavra “IVA” ou expressão “novo IVA” são utilizados como sinônimos dos termos “ICMS nacional” e “ICMS compartilhado”.

assegurado constitucionalmente aos estados uma parcela da receita do novo imposto. Assim, mesmo que grande parte da receita estadual deixe de ser obtida diretamente pela cobrança do ICMS, por meio da partilha, uma importante fonte de recursos próprios continuaria sendo atribuída a tais unidades. Segundo porque é previsto, em troca da centralização, à atribuição de competência aos estados para cobrarem um IVV Seletivo – incidente sobre a venda no varejo de algumas mercadorias especificadas em lei tais como combustíveis, energia elétrica, serviços de comunicação, veículos automotores, fumo e bebidas – com autonomia para fixar suas respectivas alíquotas.

A definição da parcela estadual do IVA é a soma de dois percentuais fixados em termos globais: “x%” da arrecadação é distribuído em função da localização do estabelecimento dos contribuintes, e “y%”, destinado a um fundo de equalização que, após decorrido um período de transição, deve ser repartido com base no saldo do comércio interestadual.

O primeiro percentual divide horizontalmente a parcela estadual do IVA em proporção ao que é produzido dentro de cada território. De acordo com esse critério, a receita é distribuída com base na saída de mercadorias de cada estabelecimento não importando se a venda foi destinada ao mercado intra ou interestadual. Ou seja, o princípio da origem norteia a alocação de uma parte da receita entre os estados.

O segundo critério, à luz da consideração de que a produção é mais concentrada regionalmente que o consumo, visa corrigir possíveis injustiças na distribuição da receita entre os estados. Para tanto, teriam direito aos recursos do fundo apenas aquelas unidades que apresentassem um saldo negativo no comércio interestadual. Assim, com uma correta calibragem entre os percentuais “x” e “y”, acredita-se a receita apropriada pelos estados produtores nas saídas interestaduais seria compensada pela designação de uma parte da receita somente aos estados importadores líquidos. Por meio do mecanismo de equalização argumenta-se que, no limite, toda a parcela estadual do IVA terminaria correspondendo ao que é consumido dentro de cada jurisdição, ou seja, ao princípio do destino.

Contudo, não obstante as conhecidas vantagens de uma “solução centralizada”, como parece ser o caso do modelo de ICMS nacional, existem alguns aspectos que muitos consideram que tornam esse arranjo pouco recomendável.

Primeiro, a autonomia dos estados para ajustarem suas receitas aos seus respectivos orçamentos é amplamente sacrificada. A única variável de ajuste é o IVV Seletivo, cuja estreiteza

da base imponible pode, mesmo que os estados tenham capacidade para determinar suas alíquotas, implicar que esse objetivo não seja atingido.

Isto é, com o intuito de evitar que a competência estadual sobre esse imposto acarrete problemas de coordenação horizontal, a base de cálculo do IVV é determinada uniformemente em todo país e deve ser composta de algumas mercadorias específicas. Assim, se os percentuais de rateio da parcela estadual do IVA, que são fixos em termos globais, não forem suficientes para em alguns estados gerar a atual arrecadação do ICMS, pode acontecer que esses estados tenham que impor ao IVV uma alíquota excessivamente alta para compensar suas perdas. O problema consiste no fato de que, na prática, isto pode não ser factível, pois os bens e serviços incluídos na base de cálculo do Seletivo também serão tributados pelo IVA, o que significa que a autonomia estadual para fixar a alíquota do IVV, no limite, é condicionada pela magnitude da alíquota do IVA. Sem contar que a cobrança de alíquotas elevadas na etapa varejista estimula a sonegação que já é inerente a um imposto monofásico e, no caso brasileiro, não se tem condições semelhantes às observadas nos EUA que ajudam a evitar e/ou permitem maior controle sobre a evasão fiscal.

Além disso, não é demais lembrar que a imposição de alíquotas muito díspares ao IVV incentiva o comércio fronteiriço com consumidores finais e potencializa as distorções provocadas pela taxaço de insumos produtivos.

Segundo, ao mesmo tempo em que a capacidade estadual para ajustar a necessidade de recursos ao orçamento é reduzida, é muito difícil definir *ex-ante* qual o percentual do IVA que deve ser destinado aos estados para que, cada um deles, não receba recursos em proporção muito inferior à atual arrecadação do ICMS de tal sorte que a compensação por meio do IVV não tenha que ser muito alta. Assim, se para contornar a dificuldade for determinado que tal percentual seja periodicamente revisto e negociado entre os governos federal e estadual, é fácil imaginar os enormes conflitos que seriam gerados de tempos em tempos. Tanto porque os estados, em conjunto, pressionariam pela majoração da sua fatia, quanto porque as unidades produtoras, as mais desenvolvidas, reclamariam para que a maior parte da quota estadual do IVA fosse distribuída com base na localização dos estabelecimentos dos contribuintes e, paralelamente, as unidades importadoras líquidas – as mais pobres, porém com representação mais do que proporcional no Congresso Nacional – reivindicariam que boa parte da receita fosse distribuída de acordo com o segundo critério de rateio mencionado.

Terceiro, mesmo que fosse encontrado um percentual que, em termos agregados, praticamente garantisse a atual arrecadação do ICMS, argumenta-se que, por definição, existe uma inconsistência lógica entre os dois critérios de rateio que impede que por meio da calibragem entre ambos os referidos conflitos sejam sanados.

Partindo do suposto que o ICMS atualmente é arrecadado segundo o princípio da origem, admite-se que o caminho mais fácil para evitar fortes resistências por parte dos estados de maior peso econômico é determinar que a maior parte da receita seja dividida em proporção à produção de cada unidade. Por exemplo, poderia ser estabelecido que 40% do IVA seria a parcela estadual, dois quais 30% seriam repartidos com base na localização dos estabelecimentos e 10% seriam destinados ao fundo de equalização.

Nessa hipótese, os interesses dos estados produtores seriam privilegiados. Contudo, não existem garantias prévias de que serão completamente atendidos, pois, como tais estados são os mais dinâmicos na geração do ICMS, é possível que, para tanto, não apenas o percentual de distribuição baseado na localização dos estabelecimentos tivesse que ser substancialmente elevado, comprometendo os recursos do fundo de equalização, como também o de distribuição vertical, nesse caso, comprometendo os recursos da União.

Por outro lado, mesmo que os 30% sejam suficientes para dar conta dos interesses dos estados produtores, pode acontecer que os 10% sejam insuficientes para garantir que os estados altamente deficitários no comércio interestadual recebam um montante compatível com o consumo realizado em seu território, o que é contraditório com o objetivo de promover uma alocação regional da receita mais justa. Se o percentual de recursos destinados ao fundo de equalização fosse majorado, as chances de que os estados produtores incorram em perdas são potencializadas. O problema é que dificilmente esses estados aceitariam tal situação, dentre outros motivos, porque, conforme mencionado, a compensação das perdas por meio do IVV não é trivial e não haveria possibilidade de efetuar-la por meio do fundo simplesmente porque estas unidades costumam ser exportadoras líquidas no mercado interno. A menos que a União esteja disposta a diminuir sua participação no novo IVA, de modo que o percentual de recursos destinados ao fundo possa ser aumentado sem diminuição da outra parcela, este é um conflito de difícil solução; a questão é que é pouco provável que isto aconteça, pois o risco de desequilibrar o orçamento federal é grande.

Em outras palavras, um percentual elevado da cota estadual a ser entregue com base na saída de mercadorias por estabelecimento implica em diminuir o fundo de equalização ou a

receita federal. Em decorrência dessas dificuldades, não é improvável que seja estabelecida uma calibragem entre os dois critérios que não agrade nem aos estados produtores nem aos consumidores, mesmo porque tais percentuais não são determinados individualmente de modo a contemplar os interesses de cada unidade federada.

Quarto, por conta disso, serão enormes as pressões pelo aumento das transferências federais, não apenas do IVA, mas também de outras fontes de receita. Ou seja, se os estados entenderem que o modelo de ICMS nacional engessa o tamanho de sua arrecadação própria, podem requerer que a União assuma o compromisso de socorrê-los sempre que apresentarem um déficit fiscal.

Quinto, se a União assume esse compromisso, além de também ser grande o risco de que suas contas sejam desajustadas, abre-se uma brecha para que as unidades subnacionais se comportem de forma irresponsável. Alia-se a isso o fato de que, como a quota de repartição vertical do IVA é fixa em termos globais, qualquer melhoria ou queda no desempenho econômico de um dado estado é compulsoriamente socializado entre as partes. Assim, por exemplo, por que um estado adotaria medidas que pudessem contribuir para elevar o volume total de arrecadação do IVA, se os ganhos são distribuídos com as demais unidades? Por que adotá-las se a parcela a qual cada um tem direito não guarda muita relação com seu respectivo esforço fiscal e existe a possibilidade de socorro financeiro do governo federal?

Sexto, se fica a cargo dos estados determinar o seu saldo no comércio interestadual, não há dúvidas de que todos tenderão a superestimar seus déficits. Além disso, conforme mencionado, em um contexto onde não existem barreiras alfandegárias tal saldo costuma ser estimado justamente em função dos débitos-crédito do IVA, sendo assim, mesmo que não houvesse incentivos ao superfaturamento, a tarefa em prestar informações corretas é dificultada se a arrecadação do imposto é feita pelo governo federal. Por outro lado, se a arrecadação é feita pelas administrações estaduais, mas a distribuição da receita é processada pelo mecanismo supracitado, seriam imensos os estímulos para que fossem realizados inadequados esforços de fiscalização.

Finalmente, um dos problemas mais graves apontados no modelo de ICMS nacional é que não é eliminado o espaço para “guerra fiscal”, pois, a manutenção do princípio da origem para distribuir parte da receita indica que os estados se beneficiariam se atraíssem estabelecimentos produtivos e comerciais para seu território. Mesmo mediante a centralização legislativa, a competição tributária poderia ser exercida por meio de instrumentos creditícios.

Em resumo, este modelo tem o mérito de evitar que as questões relativas à atribuição de competência às instâncias inferiores de governo se mostrem contraditórias aos objetivos da harmonização internacional e da melhoria da qualidade do sistema de tributação do consumo nacional. Contudo, atinge tais metas impondo sérias restrições à autonomia subnacional. Não apenas isto é um problema porque desrespeita a tradição histórica em permitir que os estados arrecadem seus próprios tributos, mas principalmente porque exacerba o caráter conflitivo do federalismo fiscal brasileiro.

Por certo, segundo visto, nenhuma proposta de reforma poderá ser implantada sem que a natureza das relações federativas seja reavaliada, não obstante o caráter conflitivo, alguma medida de cooperação terá que ser buscada. O problema é que uma “solução centralizada”, para ser factível, requer que o grau de cooperação seja extremo, pois, caso contrário, é impossível, por exemplo, achar um índice de distribuição de receita que atenda a todos os interesses, especialmente se é levado em consideração as enormes disparidades regionais. Na ausência de colaboração, os conflitos são explicitados porque cada unidade não tem, ou tem poucas, condições de escolher o seu nível de receita por meio de um esforço próprio de arrecadação, mas pode tentar fazê-lo através da disputa e/ou da reclamação por recursos junto à União e/ou através da apropriação de uma parcela da receita que deveria ser destinada à outra jurisdição, tanto por intermédio da reivindicação de alteração dos critérios de partilha quanto praticando “guerra fiscal”.

4.2.2.2.2. O ICMS compartilhado

A principal vantagem do modelo de ICMS compartilhado, também conhecido como modelo “barquinho”, é que os objetivos da harmonização internacional e da melhoria da qualidade do sistema de tributação do consumo brasileiro também têm condições de serem alcançados por meio da cobrança de um IVA-Consumo cujas normas e procedimentos são uniformemente estabelecidas em todo território nacional, mas a autonomia estadual pode ser, em grande medida, preservada. Não se trata da manutenção da autonomia para explorar uma base de cálculo comum por meio de um imposto legislado de forma independente, mas que os governos federal e estadual têm autonomia para arrecadar e administrar a parcela correspondente às alíquotas que lhes são atribuídas.

Ou seja, institui-se um “*dual VAT*”, mas, em comparação ao arranjo do governo canadense com a província de Quebec – o GST-QST –, com o mérito de que 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 essas esferas de governo.

A inovação do modelo “barquinho” em relação a todas as alternativas até aqui descritas de tributação do consumo em Federações ou na União Européia, não apenas reside na construção de uma solução intermediária entre os modelos de competências concorrentes e partilha tributária, mas, principalmente, no caminho encontrado para operacionalizar o princípio do destino nas transações interestaduais. Por esta razão, é que é possível permitir que os estados administrem e arrecadem a parte do IVA que lhes cabe e, simultaneamente, que tenham alguma liberdade para determinar suas respectivas alíquotas.

Foi mencionado que, desde que foi recomposta a capacidade dos estados de fixar suas alíquotas do ICMS apenas com a restrição de que sejam inferiores às alíquotas intraestaduais, as distorções provocadas pela adoção do princípio da origem no comércio interno foram exacerbadas fazendo com que a utilização desse princípio, ou mesmo a atribuição de competência aos estados para cobrar seus próprios IVA’s, seja alvo de inúmeras críticas. Nesse contexto, tão logo foi concluída a reforma promovida pela Constituição de 1988, já se apontava à necessidade de alterar a forma como havia sido concebida a cobrança do ICMS.

Até o momento várias alternativas foram pensadas e cresceu o entendimento, por parte dos mais comprometidos com a melhoria da qualidade da tributação do consumo brasileira, de que a única forma de preservar a autonomia dos estados para arrecadar diretamente seus impostos e ajustar, individualmente, sua necessidade de recursos por meio da variação de alíquotas era instituir o princípio do destino nas transações interestaduais. A questão é que tal modificação sempre se apresentou como um problema maiúsculo. Tanto em função da aversão dos diversos agentes aos riscos de uma mudança quanto por conta da pouca preocupação das instâncias inferiores de governo com os impactos de suas decisões sobre os interesses gerais da nação. Os estados mais desenvolvidos, os produtores, se mostram relutantes em aceitar o princípio do destino porque temem uma queda na arrecadação e não confiam em mecanismos de compensação; os menos desenvolvidos, os consumidores, têm dúvidas se a adoção desse princípio lhes trarão vantagens superiores das que são obtidas com a “guerra fiscal” que deixaria

de existir.¹⁴¹ Contudo, não apenas motivos dessa ordem impõem obstáculos a implementação do princípio do destino, mas também dificuldades de natureza técnico-administrativa que, em diferentes níveis, estão presentes em contextos onde não existem barreiras fiscais entre as jurisdições que possuem competência para cobrar impostos sobre consumo, mas que, no caso brasileiro, são potencializadas.

Isto é, como instituir o referido princípio por meio da aplicação de uma alíquota zero às exportações interestaduais se são majoradas as chances de evasão fiscal e as administrações tributárias subnacionais, além de contarem com graus distintos de eficiência, não costumam cooperar entre si?¹⁴² Como evitar a evasão por meio de uma “câmara de compensação” se estas características também se mostram contraditórias aos requisitos operacionais desse sistema e, ao mesmo tempo, é necessário obter a maior aproximação possível das alíquotas estaduais?

Por esta razão, uma das respostas dadas a essas indagações tem sido a “solução centralizada”, quer nos termos do ICMS nacional, cujos problemas foram apontados anteriormente, ou pela federalização do imposto, sem mecanismo de partilha tributária, com atribuição de competência aos estados para cobrar IVV's sobre grande parte das vendas no varejo de bens e serviços. Novamente, questões de natureza técnico-administrativa são importantes para compreender as dificuldades presentes na utilização de um IVV na esfera estadual.

Se, por um lado, sob um IVV, os ajustamentos de fronteira necessários à sua cobrança no local onde as mercadorias são consumidas são bastante reduzidos e existe algum espaço para a variação de alíquotas, por outro lado, o seu recolhimento em um único estágio amplia o escopo para sonegação e, em comparação com um IVA, é menor sua neutralidade para tributar apenas os gastos finais dos agentes econômicos. Disso decorrem outras implicações.

Dado que a base impositiva de um IVV é mais estreita que a de um IVA, caso o IVV fosse instituído com o objetivo de garantir a cada um dos estados a mesma arrecadação do ICMS, é

¹⁴¹ Como a alíquota interestadual cobrada por tais estados, embora inferior à interna, é superior a praticada pelos estados do Sul e Sudeste, é amplo o escopo para que, por meio da devolução de imposto a recolher através de instrumento fiscal-financeiro, visem atrair para seu território estabelecimentos produtivos e comerciais. Mesmo que essa prática não gere nenhum incremento de arrecadação e possa, inclusive, representar um ônus para o erário, ainda assim é vantajoso para esses estados praticarem a “guerra fiscal”. Se é levado em consideração que tais unidades possuem uma estrutura produtiva pouco desenvolvida, do ponto de vista local, a “guerra fiscal” é politicamente o caminho mais fácil de, dentre outros elementos, aumentar o nível de emprego e criar uma fonte de renda adicional para a população. Para maiores detalhes ver Varsano (1997).

¹⁴² Vale lembrar que, atualmente, a cobrança de uma alíquota reduzida nas transações interestaduais já usada pelos contribuintes como veículo de sonegação que, em muitos casos, fica fora do controle estadual. Assim, não é difícil imaginar que o problema aumentaria de tamanho caso as exportações internas não fossem tributadas na origem.

inevitável a majoração das alíquotas mesmo porque, em larga medida, o comércio interestadual deixaria de ser tributado. Entretanto, quanto maiores são as alíquotas, maiores são os estímulos à sonegação, especialmente se são adotados mecanismos de diferenciação entre as aquisições destinadas ao consumo final e com propósitos produtivos e comerciais. O problema é que, diferente dos EUA, onde as vendas no varejo são concentradas em poucos estabelecimentos que apresentam um bom nível de organização, no Brasil, a rede de comercialização de mercadorias é bastante heterogênea quanto ao seu grau de desenvolvimento e bastante fragmentada, dificultando a fiscalização. Assim, como evitar a sonegação?

No caso dos municípios, a atribuição de um IVV, em substituição ao ISS, até poderia ser factível, pois, tanto as alíquotas, em princípio, não precisariam ser tão elevadas para gerar o mesmo montante de arrecadação, quanto, a despeito da heterogeneidade, o número de estabelecimentos a ser fiscalizado é menor, tornando mesmo custosa a tarefa e, quiçá, mais eficiente. Mas, no caso dos estados, nenhum desses atenuantes está presente.

Além disso, quando é levado em consideração que as disparidades regionais observadas no país implicam em uma distribuição estadual da receita do ICMS também dispare, não apenas as alíquotas seriam majoradas, como seriam razoavelmente divergentes. Nessa circunstância, as dificuldades impostas pelo comércio fronteiriço com consumidores finais seriam ampliadas bem como as distorções provocadas pela tributação de insumos produtivos não submetidos a mecanismos de diferenciação. Tais dificuldades são exacerbadas se, adicionalmente, também é levado em consideração que administrações tributárias subnacionais contam com graus distintos de eficiência, indicando que a fiscalização poderia ser mais permissiva em uma jurisdição que em outra. Caso, as distâncias geográficas e os custos de transporte de mercadorias não pudessem, pelo menos em parte, contorná-las, a saída seria a harmonização das alíquotas, o que, por seu turno, é um grande foco de resistência.

À luz dessas questões, é que um grupo de técnicos do IPEA e BNDES, em 1995, concebeu o modelo “barquinho” e, posteriormente, em 1998/99, o aperfeiçoaram.¹⁴³

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”.

¹⁴³ Ver, respectivamente, Varsano (1995 e 1999) e Afonso *et alli* (1998b).

Para a cobrança do ICMS compartilhado, 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 são determinados pares de alíquotas, uma federal e outra estadual, onde a primeira deve ser sempre inferior à última. Assim, por exemplo, se a alíquota padrão estadual é de 15%, a federal poderia ser de 4%, se fosse adotada uma alíquota estadual reduzida de 8%, a federal poderia ser de 2%. Por definição, as alíquotas federais são uniformes em todo território nacional e nas transações interestaduais é estipulado que as alíquotas dos estados também o sejam.

A autonomia estadual é mantida porque nas transações intraestaduais pode ser aplicado um percentual de variação sobre o conjunto de alíquotas estipulado, isto é, permite-se a utilização de uma banda em torno da qual é possível a elevação ou diminuição das alíquotas. Ainda de acordo com o exemplo anterior, se por hipótese fosse instituída uma banda de 20%, a alíquota padrão, de 15%, poderia ser fixada entre 12 e 18%.

Uma vez estabelecidos esses critérios, o princípio do destino no mercado interno, nas operações entre contribuintes, é operacionalizado da seguinte forma:

- i) na venda de uma mercadoria à outra unidade a alíquota estadual é zerada, ou seja, o estado nada cobra sobre o valor adicionado na fabricação da mercadoria exportada e credita o contribuinte do IVA recolhido na aquisição de insumos;
- ii) a alíquota federal é automaticamente acrescida da alíquota estadual, ou seja, as duas alíquotas são somadas e o contribuinte, ao invés de pagar a parcela estadual do IVA à sua respectiva jurisdição, efetua o pagamento junto à União;
- iii) no momento em que a mercadoria ingressa na unidade importadora e é revendida ou incorporada como insumo em outro produto, o contribuinte dessa localidade terá um débito com a União apenas do valor da alíquota federal e um crédito referente à soma das parcelas federal e estadual, que, se for superior ao débito, terá que ser devolvido ou aproveitado em outra transação; e
- iv) também nesse momento o contribuinte tem um débito com o estado importador, mas não tem nenhum crédito, pois o estado de origem nada recolheu nessa transação.

Em outras palavras, para evitar os problemas contidos na operacionalização do princípio do destino por meio do “diferimento do pagamento do imposto” o IVA estadual tem que ser coletado na origem, mas não pode ser apropriado pelo estado exportador, pois, caso contrário, não seria possível que o imposto fosse inteiramente arrecadado pelo estado importador. A saída tradicionalmente apresentada à questão é a instituição de uma “câmara de compensação”. No modelo “barquinho” tanto as exportações interestaduais são desoneradas de tributação quanto o IVA estadual devido nessas transações é recolhido no momento em que a mercadoria é vendida a uma outra jurisdição. A aparente contradição entre esses dois mecanismos é solucionada através da incorporação do IVA estadual ao IVA federal nas transações interestaduais entre contribuintes. A União não se apropria do IVA estadual, mas apenas o transporta de um estado a outro por meio da cobrança do seu próprio imposto, pois, quando as importações são revendidas ou utilizadas como insumo, a parcela estadual que exceder a dívida com a União é inteiramente creditada ao contribuinte.

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”).

Um exemplo numérico ajudar a compreender melhor o modelo. Supondo uma cadeia de produção e comercialização de uma dada mercadoria formada por três etapas, onde em cada uma delas é adicionado 100 de valor. Isto é, no primeiro estágio, nenhum insumo é adquirido e o valor da venda é 100, no segundo, a estes 100 são agregados mais 100 e o valor da venda é 200; e no último estágio, aos 200 são adicionados mais 100 e o valor total da mercadoria é 300. Supondo também que existem dois estados “A” e “B”, que a mercadoria é consumida em “B” e que as alíquotas federal e estadual são 4 e 15%, quanto seria arrecadado, respectivamente, pela União e por “B”, se todas as etapas fossem realizadas nesse estado e se apenas o estágio III ocorresse em “B” enquanto os demais fossem processados em “A”?

A resposta é única: a União recolheria 12, o estado “B”, 45, o estado “A” nada arrecadaria e preço final da mercadoria seria 357 ($300 + 12 + 45$), conforme demonstra a tabela apresentada a seguir.

O "modelo barquinho" nas transações interestaduais entre contribuintes

Aliquota federal = 4%

Aliquota estadual = 15%

Estágios da produção e comercialização	Transações	Distribuição estadual da cadeia de produção e comercialização						
		I, II e III em B			I e II em A, III em B			
		IVA estadual	IVA federal	Total	IVA estadual (A)	IVA federal (B)	Total	
Estágio I:								
a) Compras / Créditos	0	0	0	0	0		0	0
b) Vendas / Débitos	100	15	4	19	15		4	19
c) Valor Adicionado	100							
<i>Dívida Líquida (c = b - a)</i>		15	4	19	15		4	19
Estágio II:								
d) Compras / Créditos (d = b)	100	15	4	19	15		4	19
e) Vendas / Débitos	200	30	8	38	0		38	38
f) Valor Adicionado	100							
<i>Dívida Líquida (f = e - d)</i>		15	4	19	-15		34	19
Estágio III:								
g) Compras / Créditos (g = e)	200	30	8	38		0	38	38
h) Vendas / Débitos	300	45	12	57		45	12	57
i) Valor Adicionado	100							
<i>Dívida Líquida (i = h - g)</i>		15	4	19		45	-26	19
j) Arrecadação Total (j = c + f + i)		45	12	57	0	45	12	57

Fonte: Varasno (1995)

Hipótese 1 – Todos os estágios ocorrem em “B”.

- i) Estágio I: o contribuinte tem débito com a União de 4 (4% de 100) e com o estado de 15 (15% de 100), sem direito a crédito, pois nenhum insumo foi adquirido.
- ii) Estágio II: o débito com a União é de 8 (4% de 200) e o crédito de 4 (4% de 100), o débito com o estado é de 30 (15% de 200) e o crédito de 15 (15% de 100), portanto, a dívida tributária nessa etapa com cada esfera de governo é, respectivamente, 4 e 15.
- iii) Estágio III: o débito com a União é de 12 (4% de 300) e o crédito de 8 (4% de 200), o débito com o estado é de 45 (15% de 300) e o crédito de 30 (15% de 200), portanto, a dívida tributária nessa etapa também é de 4 e 15, respectivamente.

- iv) Somando-se o que foi coletado em cada estágio, a arrecadação total da União é de 12 e do estado, 45, ou seja, separadamente, recolhem-se os IVA's federal e estadual e sobre a mercadoria em questão incide um imposto no valor de 57.

Hipótese 2 – Os estágios I e II ocorrem em “A” e o III em “B”.

- i) Estágio I: análogo ao da hipótese anterior, o contribuinte tem uma dívida com a União de 4 (4% de 100) e com o estado de 15 (15% de 100), a diferença é que o IVA estadual é recolhido por “A”.
- ii) Estágio II: a mercadoria é vendida ao estado “B”, o estado “A” não recolhe nenhum imposto nessa transação (0% de 200) e deve creditar o contribuinte do que foi arrecadado na etapa precedente (15% de 100). O débito com a União passa a ser de 38 (4% de 200 + 15% de 200) e o crédito de 4 (4% de 100), perfazendo uma dívida líquida de 34.
- iii) Estágio III: no estado “B” há um débito de 45 (15% de 300) e nenhum crédito, pois o contribuinte foi plenamente desonerado do IVA estadual. O débito com a União é de 12 (4% de 300) e o crédito é de 38 (4% de 200 + 15% de 200), perfazendo uma dívida líquida negativa no valor de 26 e que, portanto, confere ao contribuinte o direito ao ressarcimento ou seu aproveitamento em outras transações.
- iv) Adicionando-se o que foi coletado em cada estágio, a situação é idêntica à anterior: o estado “A” não arrecada nada (os 15 recolhidos no estágio I são devolvidos ao contribuinte no estágio II), a União arrecada 12 (4 + 34 – 26) e o estado “B” arrecada 45 (o débito gerado no estágio III cuja aquisição interestadual de insumos no estágio II não gerou crédito). Somando-se as parcelas federal e estadual do IVA, para o contribuinte, o fato de uma parte de a mercadoria ser produzida em “A” em nada altera sua situação, no estágio I são recolhidos 19 (4 + 15), no II, 19 (4 + 30 – 15) e, no III, 19 (– 26 + 45); e sobre a tal mercadoria continua incidindo um imposto no valor de 57.

Isto posto, quais são os méritos do modelo “barquinho” em comparação com os esquemas do “diferimento do pagamento do imposto” e da “câmara de compensação”?

No tocante ao primeiro caso, embora as exportações sejam plenamente desoneradas do IVA estadual, as mercadorias não deixam a jurisdição de origem completamente livres de impostos. Ao contrário, o IVA total recolhido nesta transação, na hipótese em que os estados não utilizem a banda, é rigorosamente o mesmo que seria recolhido se a mercadoria tivesse sido vendida no mercado interno.

Assim, embora seja aplicado um procedimento distinto às transações intra e interestaduais, à diferença do esquema do “diferimento do pagamento do imposto”, no mercado interno, não se observa (des)vantagens em termos de fluxo de caixa. Os exportadores não gozam de benefícios em relação aos contribuintes que efetuam transações estritamente dentro de sua jurisdição porque o pagamento do IVA estadual é inteiramente transferido ao governo federal, não havendo, portanto, nenhuma diferença entre o valor total de suas respectivas dívidas tributárias. Na jurisdição importadora, a mercadoria é adquirida sem a incidência do IVA estadual, mas o total de impostos contidos no seu preço é idêntico ao que seria verificado se a mercadoria tivesse sido adquirida internamente.

Se os estados utilizam a banda, 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.

Ou seja, por meio do “barquinho”, não apenas assegura-se a instituição do princípio do destino nas transações interestaduais quanto as dificuldades decorrentes de sua operacionalização por meio da aplicação de uma alíquota zero às exportações em contextos onde não existem fronteiras fiscais são minimizadas.

A razoável simetria conferida ao tratamento dado aos produtos comercializados nos mercados intra e interestaduais diminui drasticamente os estímulos para que sejam montadas operações fictícias de exportação. Além disso, diferente do regime transitório utilizado na União Européia, a existência de dois IVA's com um elevado nível de coordenação horizontal e vertical – um “*dual VAT*” – substitui a necessidade da imposição de medidas que, para evitar comportamentos fraudulentos, terminam aumentando a complexidade enfrentada pelos contribuintes que costumam operar em mais de um mercado. Por exemplo, no modelo “barquinho” não é preciso que um contribuinte de um estado “A” ao realizar uma venda a um estado “B” tenha que apresentar o número de registro de seu comprador.

Conforme apontam Bird e Gendron (1997) e Bird (1999), o “diferimento do pagamento do imposto” tal como funciona na União Européia, pode ser implementado em contextos federativos sem maiores problemas desde que também haja um IVA federal amplamente harmonizado com o IVA subnacional – como no arranjo GST-QST utilizado no Canadá –, pois o cruzamento de informações referentes aos mesmos, tanto substitui o papel das fronteiras na fiscalização das transações tributadas por uma alíquota zero quanto à necessidade da imposição das referidas medidas. Não obstante, reconhecem que países cujas administrações tributárias não são muito desenvolvidas deveriam adotar o modelo “barquinho”, pois, nesse caso, a capacidade em controlar transações inteiramente desoneradas de tributação é muito menor.¹⁴⁴

Com relação à possibilidade de sonegação nas jurisdições importadoras, embora seja verdade que no “barquinho” as importações interestaduais não dão direito a crédito do IVA estadual, as chances do imposto ser sonegado são exatamente as mesmas presentes nas operações intraestaduais, simplesmente porque a reclamação de créditos é transferida para União e, conforme mencionado, em cada estágio da produção e comercialização de mercadorias, não importando em que estado ocorram, a soma das parcelas estadual e federal produz uma dívida tributária idêntica.

No tocante à “câmara de compensação”, o mérito do “barquinho” consiste no fato de que todas as vantagens concernentes ao fato do princípio do destino não ser operacionalizado através do “diferimento” também estão presentes dado que o IVA devido nas transações interestaduais é recolhido na origem, mas não há necessidade de que os créditos relativos à importação de insumos tenham que ser financiados pelo IVA arrecadado em outras jurisdições e nem tão pouco que as alíquotas tenham que contar com um mínimo grau de variação face às dificuldades em administrar a “câmara”.

¹⁴⁴ (Bird, 1999:29-0) What are the lessons of Canadian experience for countries such as Brazil, Argentina, and India? If the general level of tax administration is sufficiently high, it is feasible to implement destination-principle subnational VATs at different rates. To a limited extent, while not particularly desirable, even different treatments of certain final sales to consumers may be feasible without incurring significant new administrative or compliance costs or risking significant revenue. All this is true, provided there is an overriding central VAT and adequate exchange of information between central and subnational tax administrations (...) But what can be done when there is no realistic prospect of good tax administration, and especially not at the subnational level, in the near future? As Varsano (1995, 1999) and McLure (1999a) have demonstrated, one promising approach is to impose what is in effect a supplemental central VAT, which McLure labels the “compensating” VAT or CVAT. This simple proposal has the major virtue of protecting the revenue when tax administration (at all levels of government) is far from well-developed. Specifically, it reduces the risk that households (and unregistered traders) in any state can dodge state VAT by pretending to be registered traders located in other states”. A referência McLure (1999a) citada em Bird (1999), neste trabalho corresponde à versão McLure (1998c).

Além disso, 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, dado que 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.¹⁴⁵

Finalmente, cabe destacar que o modelo em questão é mais abrangente que o “diferimento do imposto” e menos complexo que a “câmara” no que diz respeito à instituição do princípio do destino nas exportações interestaduais para não contribuintes. Para tanto, bastaria a União arrecadar, em uma conta separada do IVA recolhido nas exportações aos contribuintes (o IVA federal acrescido do estadual), o IVA estadual incidente nas vendas para não contribuintes e, posteriormente, com base na arrecadação efetuada diretamente por cada estado, que é proporcional ao que é consumido internamente, distribuí-lo entre os mesmos.

Não obstante esses méritos, o “barquinho” não elimina a necessidade de lidar com as questões relativas à devolução de créditos. 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 e precisa ser enfrentado. Como visto na ilustração numérica, 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.

Foi mencionado quando da descrição de um arranjo de IVA federal e subnacional cobrado no destino através do “diferimento do imposto” que encontrar mecanismos que efetuem adequadamente a devolução de créditos é um enorme desafio. Contudo, os formuladores da

¹⁴⁵ Nas palavras de McLure (1999:8), que chama o “barquinho” de CVAT: “It should be noted that the CVAT system is *not* similar to the various systems for a clearinghouse that have been proposed. In those systems, registered purchasers would be granted credits for taxes paid to states of origin against tax liability to states of destination. Thus it would be necessary for vendors to record the states of origin and destination of all transactions, so that destination states could be reimbursed for amounts paid to the latter but allowed as credits by the former, and file tax returns in all states where they make sales — an overwhelming task, even in a world of computers. By comparison, under the VAT proposal all that would be required is for vendors to characterize sales as intrastate or interstate, applying the local state VAT to the former and the CVAT to the latter. Even if liabilities and credits were to be combined in order to minimize refunds, as suggested above, this information (plus liabilities and credits for the national VAT) is all that would be required. Liabilities to and from various states would be netted, but there would be no need to identify the origin or destination of individual interstate transactions”.

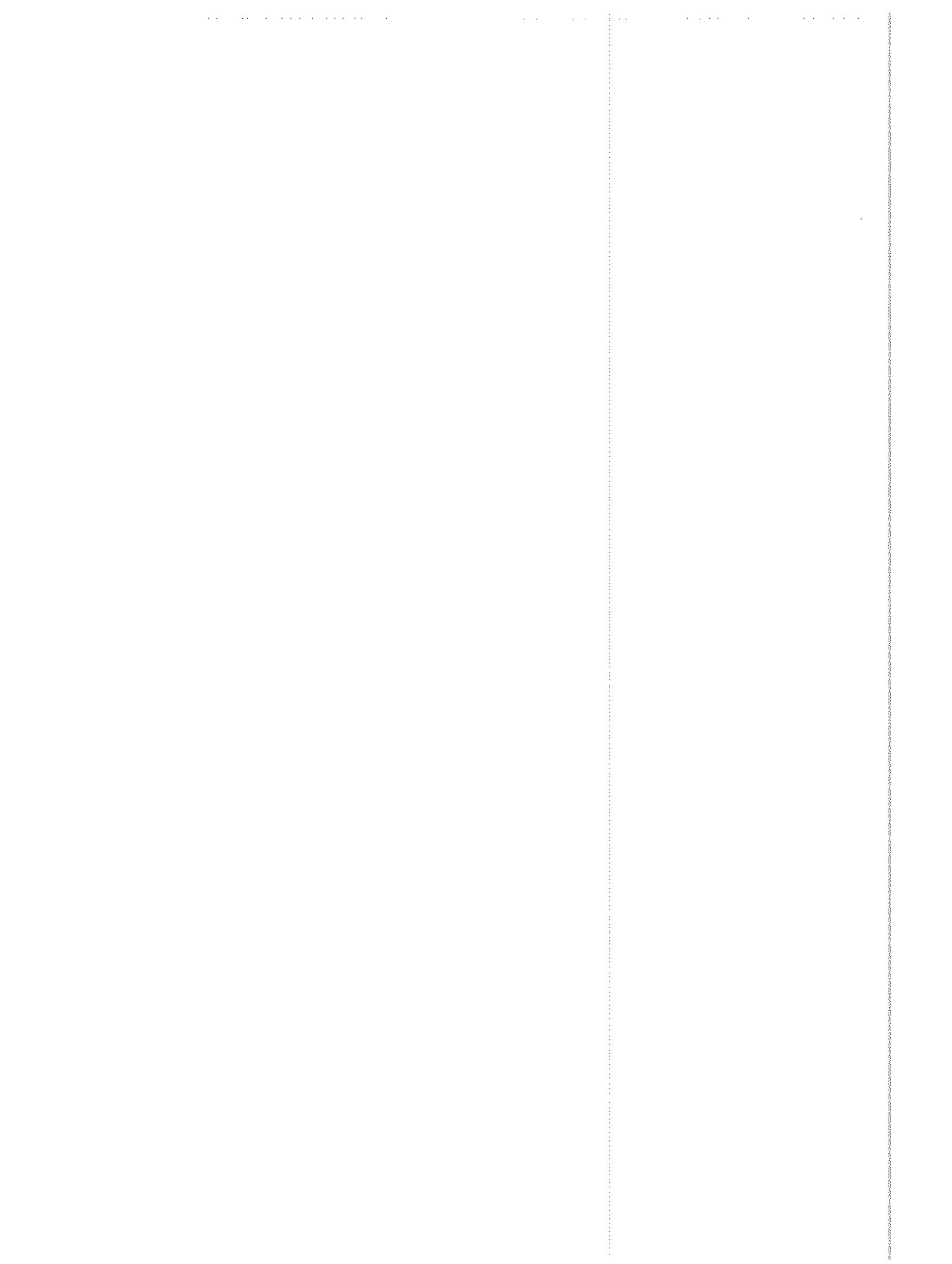
proposta argumentam que, face às vantagens que apresenta, esse não pode ser um problema insuperável que impeça a adoção do modelo “barquinho”.

Aponta-se que, dentre outras medidas, o problema poderia ser razoavelmente contornado por meio da mudança do conceito de contribuinte. Isto é, ao invés de definir o contribuinte como sendo o estabelecimento, pode-se determinar que seja o conjunto de estabelecimentos da mesma empresa localizados em um dado estado. Dessa forma, é permitida a transferência de créditos acumulados para outro estabelecimento da mesma empresa e, no caso de acúmulo de crédito contra a União, há ainda a possibilidade de transferir o crédito para o estabelecimento de uma mesma empresa situada em outro estado.

Por exemplo, no caso dos créditos acumulados contra a União, este instrumento permite que uma montadora, um atacadista, um hipermercado, compre em um estado e envie a mercadoria para outro através de uma mera transação entre estabelecimentos e, no final do mês, automaticamente, consolide os saldos. Além disso, esse procedimento possui a vantagem adicional de simplificar as obrigações tributárias das empresas que possuem múltiplos estabelecimentos e a administração do imposto, devido à redução do número de contribuintes.

Em síntese, os defensores do modelo “barquinho” argumentam que o mesmo, simultaneamente, implementa importantes mudanças na forma como atualmente é cobrado o ICMS, contorna a maior parte dos obstáculos relativos à adoção do princípio do destino em contextos onde não existem fronteiras fiscais e confere capacidade aos estados de ajustarem, individualmente, suas receitas aos seus respectivos orçamentos, diminuindo, portanto, o potencial de conflito entre os mesmos caso o projeto seja posto em prática. 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.

UNICAMP
BIBLIOTECA CENTRAL
SEÇÃO CIRCULANTE



5. CONCLUSÃO

Em qualquer país, é imprescindível quando da concepção de seus respectivos sistemas tributários contar com um bom potencial de arrecadação de modo que o setor público garanta uma importante fonte de recursos para o financiamento dos seus gastos. Contudo, deve-se ter cuidado para que a necessidade de arrecadar não se traduza em grandes modificações no comportamento dos agentes econômicos em função de motivos essencialmente tributários. Além disso, em um contexto onde cresce o fluxo de mercadorias transacionadas em escala mundial e tende-se à formação de blocos regionais de comércio, a necessidade de arrecadar também deve ser compatível com a harmonização internacional das regras de tributação domésticas de tal sorte que sejam minimizados os efeitos negativos sobre a eficiência e competitividade do setor produtivo.

Com relação à tributação das vendas de bens e serviços, essas metas podem ser atingidas quando os impostos incidem apenas sobre o gastos finais do agentes econômicos, são cobrados segundo a sistemática do valor adicionado e arrecadados de acordo com o princípio do destino. Isto significa que nos países unitários o cumprimento desses requisitos pode ser mais facilmente alcançado, para tanto, basta adotar um IVA-Consumo como principal forma de tributação das vendas e realizar certos procedimentos que garantam a cobrança do imposto de acordo com o referido princípio nas trocas externas. Por certo, os ajustamentos de fronteira subjacentes a esta opção possuem uma série de implicações, mas, não obstante o crescimento do comércio internacional de mercadorias, a existência de constrangimentos legais a sua movimentação é um poderoso instrumento para lidar com a questão à medida que, concomitantemente, auxilia a própria operacionalização do princípio do destino e permite que os distintos países envolvidos em relações comerciais preservem um razoável grau de autonomia no tocante às normas e procedimentos legislativos aplicadas aos seus respectivos impostos sobre consumo.

Nos contextos federativos, quando é atribuído competência às unidades subnacionais para cobrar seus próprios impostos sobre consumo, as discussões referentes ao aperfeiçoamento de um dado sistema de tributação das vendas são, antes de tudo, de ordem interna. É preciso evitar que os efeitos de uma dada política tributária sejam exportados de uma jurisdição a outra e provoquem distorções nas decisões locais de produção, investimento e consumo. O problema é que, a ausência de restrição à movimentação de mercadorias no mercado interno, ao

mesmo tempo em que torna imprescindível que os impostos subnacionais também tenham apenas o valor adicionado como referência e sejam alocados segundo o princípio do destino, potencializa as dificuldades contidas no alcance deste objetivo e determina que a autonomia relativa às práticas tributárias subnacionais deve ser limitada pela instituição de normas que assegurem a necessária coordenação vertical e horizontal entre os tributos cobrados por mais de uma esfera de governo.

Por esta razão, não são poucos os defensores de uma “solução centralizada” nos termos de um modelo de partilha tributária. Argumenta-se que, tal como no caso dos países cuja organização político-institucional não é federativa, a construção de um sistema de tributação do consumo considerado de “boa qualidade” e o objetivo da harmonização internacional poderiam ser alcançados com maior facilidade e êxito sem, contudo, deixar de designar às unidades subnacionais participação na receita oriunda dessa base de incidência.

O problema é que esse modelo só é factível em países onde não são acentuadas as disparidades regionais, pois quanto maior é a heterogeneidade entre as unidades federadas maior é a dificuldade de encontrar um índice de distribuição de receita que contemple os variados e divergentes interesses envolvidos na partilha da receita. Nessas circunstâncias, a tentativa de atender aos distintos interesses pode conduzir à adoção de mecanismos que terminem comprometendo a qualidade do sistema como um todo e/ou as finanças públicas, e o fracasso desta tentativa pode desequilibrar as relações federativas, criando um sério problema de natureza econômica e política.

Conforme aponta Rezende (1996), a acomodação de conflitos provocados pela centralização tributária é uma tarefa de complexa solução. Nenhuma fórmula de rateio é capaz de resolver satisfatoriamente as necessidades de equilibrar, vertical e horizontalmente, a distribuição da receita no território. Quase sempre, as dinâmicas econômica e geográficas vão à frente das alterações nas fórmulas de repartição, o que constitui um foco permanente de disputas.

Além disso, se não há muita colaboração entre as partes e maior comprometimento com os interesses gerais da nação, uma vez que a autonomia subnacional para alterar individualmente o volume de receita por meio de um esforço próprio de arrecadação é bastante reduzido, os conflitos são exacerbados.

Na Alemanha, onde as disparidades regionais não são muito acentuadas e o federalismo tem um caráter marcadamente cooperativo, esse modelo é aplicado com sucesso. Mesmo assim, vale lembrar que a fusão com a parte oriental, ao diminuir a homogeneidade sócio-econômica

entre os estados até então verificada, poderia ter problematizado o sistema de partilha se o governo federal, através da diminuição de sua participação na receita do IVA, não tivesse dividido com os estados de maior capacidade fiscal o ônus da unificação.

No Canadá, a adoção de um IVA harmonizado, o HST, muito próximo de uma “solução centralizada” só foi possível mediante o compromisso do governo federal de socorrer financeiramente as províncias que incorressem em perdas pela substituição de seus IVV's e, ainda assim, não foi aceito por todas elas posto que não estão dispostas a abrir mão de sua autonomia para legislar em matéria tributária.

Paralelamente às dificuldades de encontrar um índice que efetue apropriadamente a distribuição de receita e a necessidade de colaboração entre as unidades federadas, a questão da autonomia é um dos maiores obstáculos enfrentados na negociação de uma “solução centralizada”, pois unidades que tradicionalmente administram e arrecadam seus próprios impostos se mostram muito relutantes em substituir essa forma de obter recursos tributários por um mecanismo de partilha, mesmo porque a introdução de um procedimento inteiramente novo gera um razoável grau de incerteza.

Ainda que não se trate exatamente de uma Federação, as dificuldades presentes na construção de um regime definitivo de tributação do consumo na União Européia são ilustrativas nesse sentido. Embora seja grande a preocupação dos países membros com a formação de um mercado comum cada vez mais integrado e, ao longo tempo, tenham sido sensíveis os esforços no sentido da harmonização dos respectivos IVA's, qualquer proposta que implique na redução da capacidade de fixar alíquotas é duramente rejeitada, especialmente se, aliado a isto, a receita a qual cada país tem direito não depende de um esforço próprio de arrecadação, mas é distribuída entre os mesmos por meio de uma fórmula como ocorre na proposta de 1996.

Isto posto, como o Brasil não conta nem com as condições sócio-econômicas nem tão pouco com relações federativas cuja natureza tornem factível a adoção de uma “solução centralizada”, a despeito dos argumentos da simplificação e de outras vantagens apontadas em torno dessa “solução”, um modelo de ICMS nacional nos termos descritos ou qualquer arranjo semelhante ao mesmo não é considerado uma boa alternativa para equacionar os problemas relativos à distribuição de recursos oriundos da tributação do consumo no país.

Passemos, então, a analisar a “solução descentralizada” na qual as unidades subnacionais têm competência para instituir seus próprios impostos sobre consumo. Nesse caso, na hipótese

em que os problemas de coordenação interna fossem contornados, a principal dificuldade reside em encontrar instrumentos que facilitem a operacionalização do princípio do destino.

A adoção de um mecanismo similar ao utilizado nas trocas internacionais – o esquema do “diferimento do pagamento do imposto” – tem a vantagem de permitir que as unidades subnacionais fixem suas alíquotas, mas tem como principal obstáculo as enormes chances de que o IVA subnacional seja evadido através das operações interestaduais. A fiscalização deve ser intensificada, mas não é possível contar com o auxílio dos controles aduaneiros face à inexistência de fronteiras fiscais entre tais unidades.

Para enfrentar o problema, devem ser instuídas medidas que substituam o papel exercido pelas fronteiras na fiscalização. A questão é que isto tende a aumentar a complexidade enfrentada pelos contribuintes que costumam operar em mais de um mercado, afetando os requisitos de neutralidade do imposto, e sua eficácia, em grande medida, requer cooperação entre as administrações tributárias das distintas esferas de governo. Se, aliado à isto, é levado em consideração as (des)vantagens em termos do comprometimento do fluxo de caixa desses contribuintes decorrentes do tratamento assimétrico conferido às transações intra e interestaduais, ainda que por motivos distintos aos presentes em uma “solução centralizada”, este arranjo também pode ser considerado inadequado.

Novamente, o caso da União Européia é ilustrativo. No regime atual de tributação do consumo, os IVA's dos países membros são cobrados nas exportações dentro da comunidade segundo o “diferimento do pagamento do imposto” e argumenta-se que, em função dos problemas supracitados, o objetivo da crescente integração pode ser contrariado; por isso, o regime é considerado transitório e busca-se uma solução definitiva.

Não obstante, Bird e Gendron (1997) e Bird (1999) argumentam que a existência de um IVA federal e um IVA provincial razoavelmente harmonizados, tal como observado no arranjo com Quebec, o GST-QST, ao viabilizar o cruzamento de informações ente os pagamentos referentes aos mesmos, torna o “diferimento do pagamento do imposto” factível. Ou seja, por meio da instituição de um “*dual VAT*”, cria-se um mecanismo de controle das operações interestaduais relativamente simples e, portanto, diminui-se os custos de fiscalização.

Contudo, a despeito da criação de um instrumento de controle, não são eliminados os incentivos à sonegação que naturalmente existem nessa opção posto que as exportações interestaduais são completamente desoneradas de tributação e as importações de insumos não geram crédito do IVA. Por esta razão, os próprios autores reconhecem que esse arranjo só deve

ser adotado em países cujas administrações tributárias contêm com um bom grau de desenvolvimento, caso contrário, defendem a adoção do modelo “barquinho”.

Em contraste, o princípio do destino poderia ser operacionalizado por meio de uma “câmara de compensação”. Esta opção evita as distorções provocadas pela assimetria de tratamento dado às transações intra e interestaduais e, de certa forma, impede a sonegação por meio das transações interestaduais. O problema é que, como os créditos do IVA recolhido nas importações são financiados pelo imposto arrecadado na jurisdição exportadora, dependendo dos critérios de compensação, ou são elevados os custos administrativos ou existe a possibilidade de que não seja obtida uma distribuição da receita entre os estados exatamente em proporção ao seu consumo, particularmente porque há incentivos para que estas unidades realizem inadequados esforços de fiscalização bem como se comportem de forma desonesta na contribuição e na reclamação de sua parcela de recursos à “câmara”. Tal situação tende a se agravar se as alíquotas subnacionais são divergentes. Assim, nesse arranjo, a autonomia para fixação de alíquotas deve ser razoavelmente limitada.

Este último aspecto está entre os principais motivos que fizeram com que uma proposta similar a esta, formulada em 1987 para a construção e regime definitivo de tributação na União Européia, não fosse aceita pelos países membros.

Por conta disso, Keen e Smith (1997) e Smith (1997) propuseram o VIVAT, um “*dual VAT*” adaptado à realidade européia, onde a cobrança de alíquotas diferenciadas conforme a natureza da transação – uma alíquota uniforme em toda União Européia é aplicada nas transações entre contribuintes e no comércio inter-UE, e uma alíquota determinada por cada membro é praticada nas transações finais – permite reduzir o volume de recursos a ser compensados através da “câmara”, facilita sua administração e preserva a autonomia dos países para, individualmente, escolher o nível de receita que gostariam de obter.

Contudo, conforme aponta McLure (1998c e 1999), o VIVAT, de fato, corrige a assimetria entre o comércio intra e inter-UE, mas, para garantir a autonomia dos países membros cria uma outra assimetria, qual seja: a necessidade de distinguir entre as transações intermediárias e finais. Os formuladores da proposta argumentam que, embora isso represente um custo adicional aos contribuintes, o problema é minimizado porque os mesmos já estão acostumados a esse procedimento nas exportações dentro da comunidade, pois, as vendas aos não contribuintes, salvo algumas poucas exceções, não são desoneradas. No entanto, esse parece ser um argumento frágil.

Outra crítica reside no fato de que, ainda que o VIVAT tenha o mérito de evitar a sonegação por meio das operações interpais, não evita que, para tanto, tenha que ser estabelecida uma “câmara de compensação” cujos custos administrativos são elevados mesmo que o volume de receita a ser compensado seja reduzido pela determinação de uma alíquota menor e harmonizada no comércio inter-UE. Além disso, a aplicação de uma alíquota inferior nessas transações com relação à aplicada nas vendas finais, cria brechas à evasão nas operações intrapais.

Por esses motivos, McLure (1998c e 1999) defende a superioridade do modelo “barquinho” em relação ao VIVAT. De fato, nesse modelo, também há necessidade de diferenciar transações, mas, no mercado interno, essa exigência refere-se basicamente às operações intra e interestaduais, e, apenas no último caso, é preciso distinguir as operações intermediárias das finais. Isto implica que os custos adicionais colocados pelo modelo são bem menores que sob o VIVAT. Primeiro porque, enquanto no “barquinho” as alíquotas estadual e interestadual (a soma da federal com a estadual) podem ser aplicadas, respectivamente, sobre todas as mercadorias vendidas internamente e para outras unidades, não importando a finalidade da aquisição, com o VIVAT, nas transações intrapais, a incidência do imposto depende do objetivo com que foi feita uma compra. Segundo porque é muito mais simples para os contribuintes distinguirem entre suas operações voltadas ao mercado interno das interestaduais do que determinar se os produtos que comercializam são ou não destinados ao consumo final.

Ainda que sobre às operações intra e interestaduais sejam aplicados distintos procedimentos e mesmo sendo permitida a instituição de uma banda em torno da qual os estados possam variar internamente suas alíquota, em grande medida, o “barquinho” confere simetria ao tratamento dado aos produtos comercializados em ambos os mercados. Dessa forma, em relação ao “diferimento do imposto”, também é evitada a sonegação, sem contudo, transferir as chances de que isso ocorra nas transações internas e/ou recorrer a instituição de uma “câmara de compensação”, ou quiçá à soluções centralizadoras que comprometem a autonomia subnacional.

Finalmente, existe a possibilidade de contornar as dificuldades relativas à atribuição de competência às unidades subnacionais para cobrar seus próprios impostos sobre consumo por meio da instituição de um IVV nesta esfera de governo.

Este arranjo é desejável por, pelo menos em tese, eliminar a discussão origem *versus* destino nas transações interestaduais. Mas, por outro lado, apresenta uma série de desvantagens. Em primeiro lugar, um IVV não produz os mesmos resultados, em termos de eficiência e

neutralidade, que um IVA principalmente porque certos efeitos cumulativos não possam ser evitados. É possível que a tentativa de solucionar esta questão aumente a complexidade do sistema e se traduza em maiores custos administrativos para o fisco e contribuintes. Por último, há um amplo risco de evasão fiscal inerente à forma como é recolhido o imposto, que, por seu turno, é muito difícil de ser controlado mediante a presença de uma estrutura de comércio varejista pouca desenvolvida e bastante fragmentada.

Isto posto, esta é uma solução pouco recomendada pela literatura internacional. Dentre os países da OCDE, apenas os EUA possuem como principal tributo sobre vendas um imposto desta natureza, com a especificidade do mesmo ser de competência exclusiva dos governos subnacionais. Não obstante o modelo americano seja alvo de inúmeros questionamentos, não são grandes os esforços no sentido de alterá-lo. O importante a ser ressaltado é que esse arranjo apenas vem se mostrando factível porque a ampla utilização da renda como principal base de arrecadação tanto permite que a tributação do consumo tenha baixa participação na receita total quanto confere ao governo federal uma fonte relevante de recursos, e, paralelamente, a estrutura do comércio varejista facilita a fiscalização.

Nesse sentido, em países que não desfrutam de condições semelhantes, como é o caso do Brasil, não seria apropriado adotar esse modelo.

Em síntese, procurou-se demonstrar que, por diversos motivos, nos contextos federativos, é recomendável que as instâncias inferiores de governo tenham participação na tributação do consumo, quer por meio da partilha tributária, do estabelecimento de competências concorrente ou partilhada. A determinação da forma de participação enfrenta o desafio de ter que equilibrar a autonomia conferida a estas esferas de governo com a necessidade de evitar que seu exercício seja utilizada em detrimento destas instâncias entre si ou da nação como um todo, indicando que, nesses casos, a adequação da tributação das vendas aos requisitos de um sistema tributário considerado de “boa qualidade” e da harmonização internacional não se restringem à substituição de gravames que não correspondem ao conceito IVA-Consumo.

Dadas essas dificuldades, foram apresentadas algumas alternativas de distribuição de competências sobre a tributação do consumo em casos onde a inexistência de fronteiras fiscais torna imperativo a coordenação dos instrumentos fiscais e exige que os impactos de uma dada política tributária restrinjam-se ao máximo aos limites territoriais de cada jurisdição. Alguns arranjos, em tese, permitem atingir essa meta de forma mais simples, como ocorre com uma “solução centralizada”. Contudo, na prática, o sucesso dessa “solução” depende tanto das

características sócio-econômicas de cada país quanto, principalmente, da forma como são concebidas as relações federativas.

Nesse sentido, em países onde são marcantes as disparidades regionais e não há tradição de cooperação entre as partes é comum a atribuição de competência às unidades subnacionais para cobrar seus próprios impostos sobre consumo. Porém, nesse caso, é possível que a meta da coordenação seja sacrificada e, para evitar que essa atribuição aumente ainda mais as disparidades, é fundamental a adotar o princípio do destino.

Não obstante a adoção desse princípio não ser trivial, a tarefa pode ser facilitada mediante a instituição de um IVA federal e um IVA estadual, amplamente harmonizados, de tal sorte que o IVA federal possa ser utilizado em substituição ao papel exercido pelas fronteiras fiscais na operacionalização desse princípio. Ou seja, mediante a adoção de um *"dual VAT"*. Por meio desse arranjo, é possível a preservar a autonomia subnacional para acessar diretamente uma fonte de recursos de próprios, atingir a meta da coordenação e diminuir os custos relativos aos requisitos necessários à implementação do princípio do destino. Os modelos que mais se aproximam desse conceito são o arranjo GST-QST e o modelo "barquinho", sendo o VIVAT um solução aproximada porque foi concebido para reformular a tributação do consumo na União Européia que não se trata exatamente de uma Federação.

Com relação ao VIVAT, é nítida a superioridade técnica "barquinho", já no tocante ao arranjo GST-QST, a superioridade não é tão clara, mas a grande vantagem é o que o estabelecimento de competência partilhada permite alcançar os objetivos supracitados de forma mais objetiva.

Especificamente no que diz respeito à realidade brasileira, tanto de um ponto de vista técnico quanto administrativo, o "barquinho" se mostra mais adequado que os dois arranjos como instrumento de aperfeiçoamento de sistema de tributação das vendas de bens e serviços nacional.

O principal mérito do "barquinho" é que, ao mesmo tempo em que é capaz contornar os obstáculos presentes na atribuição de competência às instâncias inferiores para instituir IVA's, tanto no Brasil quanto em outros contextos, também é capaz se adequar à realidade nacional, não apenas em termos técnicos-administrativo, mas aos limites impostos pela forma como são e foram estruturadas as relações federativas no país.

Se, por um lado, é verdade que não há tradição na partilha de competência, também não há tradição na partilha tributária nos moldes da Alemanha. Nos poucos casos onde os estados tiveram sua autonomia minimamente sacrificada pela necessidade de atender a um interesse

maior da nação, como ocorreu com a “Lei Kandir”, além de ter sido enorme a resistência, a medida só foi posta em prática mediante a constituição de um fundo de compensação que até hoje é alvo de disputas mesmo por parte daqueles estados que não tiveram sua arrecadação alterada pela lei. Isto é apenas uma pequena demonstração dos enormes obstáculos que uma de uma “solução centralizada” enfrentaria para ser implementada.

A partilha de competência também modifica a forma como é atualmente cobrado o ICMS, tanto porque não supõe a exclusividade impositiva quanto porque instituiu o princípio do destino. Por isso, sua negociação também não é trivial, pois é preciso que instâncias inferiores de governo entendam que um comportamento mais cooperativo de sua parte é imprescindível ao aperfeiçoamento da tributação do consumo nacional. Para tanto, é preciso que estas instâncias deixem de se comportar como se não tivessem maiores compromissos com os interesses gerais da nação; o desafio é atingir esse objetivo em um contexto marcado pelo aproveitamento de estaturas herdadas do passado e, portanto, com aversão à mudanças radicais, tanto por parte das unidades federadas quanto dos diversos agentes econômicos.

No enfrentamento desse obstáculo consiste a vantagem do ICMS compartilhado, pois, ainda que a distribuição de competência em vigor tenha que ser revista, esta revisão não implica em alterar a tradição histórica das unidades subnacionais de arrecadarem seus próprios impostos, mas apenas que o conceito de autonomia seja reavaliado.

Sem dúvida, em comparação com uma “solução centralizada”, pode ser argumentado que o modelo “barquinho” torna o cumprimento da obrigação tributária mais custoso para os contribuintes. Porém, desde que os impostos federal e estadual tratam-se na verdade de único IVA completamente harmonizado, tais custos são razoavelmente minimizados.

Isto significa que a principal fragilidade do modelo diz respeito às questões relativas à devolução de créditos. De fato, tais questões representam uma dificuldade que não pode ser ignorada, mas, caso se tenha verdadeiramente como meta a construção de uma proposta de reforma tributária passível de ser aprovada pelas partes envolvidas, capaz de melhorar a qualidade do sistema e de promover a harmonização internacional, face aos méritos do ICMS compartilhado para conciliar esses objetivos, esta dificuldade torna-se um desafio menor. Não se trata de criticar o modelo como um todo ou nem mesmo de não considerar a hipótese de sua adoção, mas sim de buscar instrumentos que possam equacionar um problema que não é novidade na história tributária brasileira.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AARON, H. (ed.). *The Value-Added Tax: Lessons from Europe*. Washington: The Brookings Institution, 1991.
- AFFONSO, R.B.A.; SILVA, P.L.B. (org). *Reforma Tributária e Federação*. São Paulo: FUNDAP, Editora UNESP, 1995.
- AFONSO, J. R. e SERRA, J. Federalismo Fiscal À Brasileira : Algumas Reflexões. *Revista do BNDES*. Rio de Janeiro: BNDES, nº 12, dezembro de 1999 (no prelo).
- _____. *et alli*. Tributação no Brasil: Características Marcantes e Diretrizes para a Reforma. *Revista do BNDES*. Rio de Janeiro: BNDES, nº 9, junho de 1998a.
- _____. *et alli*. Reforma Tributária no Plano Constitucional: Uma Proposta para o Debate. *Texto para Discussão do IPEA*. Brasília: IPEA, nº 606, novembro de 1998b.
- _____. *et alli*. Municípios, Arrecadação e Administração Tributária: Quebrando Tabus. *Revista do BNDES*. Rio de Janeiro: BNDES, nº 10, dezembro de 1998c.
- _____. *O Governo Local na Descentralização Fiscal à la Brasileira*. Rio de Janeiro: BNDES, 1998 (mimeo).
- _____. Descentralizar e Depois Estabilizar: A Complexa Experiência Brasileira. *Revista do BNDES*. Rio de Janeiro: BNDES, nº 5, junho de 1996.
- _____. *Descentralização Fiscal e Função de Estabilização: O Caso (Peculiar) do Brasil*. Rio de Janeiro: BNDES, 1996 (mimeo).
- _____. *Descentralização Fiscal na América Latina: Estudo de Caso do Brasil*. Santiago: CEPAL, Série Política Fiscal nº 61, 1994.
- _____. *Evolução das Relações Intergovernamentais no Brasil entre 1968/1988: Transferências e Endividamento*. UFRJ/Instituto de Economia Industrial, 1989 (dissertação de mestrado, mimeo).
- AMARAL, A C. R. A Experiência com o Imposto Sobre o Valor Agregado – IVA e o Mercosul. *Revista Direito Tributário Comparado*. nº 13, 1993.
- BALTHAZAR, U.C.. Notas sobre o IVA e sua Instituição no Sistema Tributário Brasileiro. *Revista dos Tribunais*. v. 3, nº 707, 1994.
- BARBOSA, F. de H.(coord.). *Federalismo Fiscal, Eficiência e Equidade: Uma Proposta de Reforma Tributária*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas/EPGE, 1998 (mimeo).

- BERGLAS, E. Harmonization of Commodity Taxes. Destination: Origin and Restricted Origin Principles. *Journal of Public Economics*. n° 16, 1981.
- BIRD, R.M. *Rethinking Subnational Taxes – A New Look at Tax Assignment*. Washington: IMF Working Paper, october, 1999.
- _____. *et alli*. Canada. In: *The tax System of Industrialized Countries*. Ed by Ken Messere. London: Oxford University Press, 1998.
- _____. e GENDRON, P.P. *Dual VATs and Cross-Border: Two Problems, One Solution?* Canadian: Toronto University: International Center for Tax Studies, 1997 (mimeo).
- _____. Federal-Provincial Taxation in Turbulent Times. *Public Administration*. Canadian: n° 36, 1993.
- _____. *Federal Finance in Comparative Perspective*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1986 (mimeo).
- BORDIN, L.C.V.; LAGEMANN, E.. Análise Comparativa das Estruturas Tributárias dos Países do Mercosul. *Desafios à Integração. Revista Indicadores Econômicos*. v. 22, n° 3, 1994.
- BRASHARES, E.; *et alli*. Distributional Aspects of a Federal Value-Added Tax. *National Tax Journal*, v. XLI, n° 2, s/d.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Proposta de Emenda à Constituição, n° 175 de 1995*. Substitutivo do Relator Deputado Mussa Demes de novembro de 1999.
- CANADA, *Harmonized Sales Taxes*. Technical Paper Issued Jointly by the Governments of Nova Scotia, New Brunswick, Newfoundland and Labrador (Ottawa), 1996 (mimeo).
- CNOSSEN, S. VAT's in CEE Countries: A Survey and Analysis. *The Economist* 146. n.º 2, pp. 227-255, 1998.
- _____. Key Questions in Considering a Value-Added Tax for Central and Eastern European Countries. *IMF Staff Papers*. Washington: IMF, v.39, n° 2, june of 1992.
- _____. *Interjurisdictional Coordination of sales Taxes*. Erasmus University: Provisional in Public Economics, march of 1986 (mimeo).
- COSTA, A C.. *Reforma Tributária: uma visão Histórica*. Aula Inaugural na Faculdade de Direito da USP, 1995 (mimeo).
- DAIN, S. A Experiência Internacional e a Especificidade Brasileira. In: AFONSO, R. e SILVA, P. B. (org.). *Federalismo Fiscal no Brasil. Reforma Tributária e Federação*. São Paulo: IESP/FUNDAP, 1994.

- DUE, J.F. Some unresolved issues in design and implementation of value added taxes. *National Tax Journal*, v. XLIII, n° 4,s/d.
- ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. *Sistema tributário: Características Gerais, Tendências Internacionais e Administração*. Brasília: Secretaria da Receita Federal 1994.
- EUROPEAN COMISSION. *Value Added Tax: Sstudy of Methods of Taxing Financial and Insurance Services*. Directorate General XXI Customs and Indirect Taxation, S/D.
- FÖTTINGER, W. ; SPAHN. Germany In: TER-MINASSIAN, T. (ed.). *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Washington: IMF, 1997.
- FRENKEL, J., *et alli*. International VAT Harmonization: Macroeconomic Effects. *IMF Staff Papers*. Washington: IMF, v. 38, n° 4, 1991.
- GALE, WILLIAM G. What Can America Learn from the British Tax System?. *National Tax Journal*. v.50, n° 4, 1997.
- GENDRON, PP., *et alli*. VAT Harmonization in Canada: Recent Developments and the Need for Flexibility. *International VAT Monitor*. n° 7, 1996.
- GILLIS, M., *et alli*. *Value Added Taxation in Developing Countries: A World Bank Symposium*. Washington: World Bank , 1990.
- HOLCOMBE, Randall G.. The Value Added Tax And The Sales Tax. *Rivista Internazionale di Scienze Economiche e Commerciali*. v. 37, n° 9, 1990.
- JANTSCHER, M.C. de. *Problems on Administering a Value-Added Tax in Developing Countries: An Overview*. April of 1986 (mimeo).
- KANDIR, A. *Reforma Tributária, desenvolvimento e empregos*. Brasília, 1999 (mimeo).
- KAY, J.A.; DAVIS, E.H. *The VAT and Services*. London: Institute for Fiscal Studies, Provisional Papers in Publics Economics, march of 1986.
- KEEN, M. Peculiar Institutions: A British Perspective on Tax Policy in the United States. *National Tax Journal*. v.50, n° 4, 1997.
- KEEN, M. e SMITH, S. The Future of Value-Added Tax in The European Union. *Economic Policy*. n° 23, 1996.
- KHALILZADEH-SHIRARI, J.; SHAH, A. (ed.). *Tax Policy in Developing Countries: A World Bank Symposium*. Washington: World Bank , 1991.

- KNOOP, J. *Relaciones Intergubernamentales en la Republica Federal de Alemania*. Ponencia presentada en el Seminario Internacional Descentralización: Competencias y Recursos, Departamento Nacional de Planeación, Bogotá, Programa de Asesoría FAUS, 1992.
- KRELOVE, R. *et alli* Canada. In: TER-MINASSIAN, T. (ed.). *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Washington: IMF, 1997.
- LAGEMANN, E.; BORDIN, L.C.V.. "A tributação nos países do NAFTA (EUA, México e Canadá)". In: *Indicadores Econômicos. Câmbio: o dilema da estabilização no México, na Argentina e no Brasil e mais os salários e a desindexação*. Rio Grande do Sul: Secretaria de Porto Alegre de Coordenação e Planejamento, v.23, n° 2, agosto de 1995.
- LIMA, E.C.P.. Reforma Tributária no Brasil: entre o Ideal e o Possível. *Texto para Discussão do IPEA*. Brasília: IPEA, n° 666, agosto de 1999.
- LOCKWOOD, B. "Commodity Tax Competition under Destination and Origin Principles". In: *Journal of Public Economics*. n° 52, 1993.
- LONGO, C.A. Federal Problems With VAT in Brazil. *Revista Brasileira de Economia*. v. 48, n° 1, 1994.
- MACON, J. *Argentina: Sustitucion del Impuesto a los ingresos Brutos*. Buenos Aires: CITAF/OEA, Abril/1994.
- McLURE, C. *Implementing a State VAT: Breaking the Logjam in Tax Assignment*. Stanford California University: Hoover Institutron Preers, 1999 (mimeo).
- _____. *The Tax Assignment Problem: Conceptual and Administrative Considerations in Achieving Subnational Fiscal Autonomy*. Stanford California University: Hoover Institutron Preers 1998a (mimeo).
- _____. The Revenue Assignment Problem: Ends, Means, and Constraints. *Journal of Public Budegeting Accouting e Financial Management*. v. 9, n° 4, 1998b.
- _____. *Protecting dual VATs from Evasion on Cross-Border: An Addendum to Bird and Gendron*. Stanford California University: Hoover Institutron Preers, 1998c (mimeo).
- _____. *El Debate sobre los Impuestos al Consumo en los Estados Unidos y sus Implicaciones para las Americas*. Serie de Documentos de Trabajo 225. Washington: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 1998d.
- _____. *VAT, Income Distribution, and Tax Incidence*. Stanford California University: Hoover Institutron Preers, 1986 (mimeo).
- _____. *Tax Assignment in Federal Countries*. ed. by Canberra: Centre for Research on Federal Financial Relations, Australian National University, 1983.

- _____. State and Federal Relations in the Taxation of Value Added. *The Journal of Corporation Law*. n° 6, 1980.
- MELO, J.E.S.. Princípio da não-cumulatividade dos Tributos. *Cadernos de Direito Tributário*. n° 49, 1992.
- MESSERE, K. Consumption Tax Rules. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. v. 48, 1994.
- METACALF, G.E.. Value-Added Taxation: A Tax Whose Times Has Come?". *Journal of Economic Perspectives*. v. 9, n° 1, 1995.
- MIKESELL, John L. Changing the Federal Tax Philosophy: A National Value-Added Tax or Retail Sales Tax? *Public Budgeting and Finance*. 1998.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Projeto de Emenda Constitucional*. Brasília, novembro de 1999.
- _____. *Reforma Tributária – Nova proposta do Ministério da Fazenda*. Brasília, divulgada em 01 de dezembro de 1998.
- _____. *Medidas de Redução do "Custo Brasil"*. Brasília: Secretaria de Política Econômica, abril de 1997.
- _____. *Reforma Tributária ou Reforma Fiscal?*. Brasília, setembro de 1997.
- MUSGRAVE, R. A. Problems of the Value-added Tax". *National Tax Journal*. v. XXV, n° 3, s/d.
- _____. Who Should Tax, Where and What? In: McLure, C. *Tax Assignment in Federal Countries*, ed. by Canberra: Centre for Research on Federal Financial Relations, Australian National University, 1983.
- OATES, W. An Essay on Fiscal Federalism. *Journal of Economic Literature*, v. XXXVII, september of 1999.
- PIANCASTELLI, M.; PEROBELLI, F.. ICMS: Evolução Recente e Guerra Fiscal. *Texto para Discussão do IPEA* Brasília: IPEA, n° 402, fevereiro de 1996.
- PODDAR, S. *Value-Added Tax at the State Level*. Government of Canada, Department of Finance, february of 1986 (mimeo).
- QUADROS, W. L.. *O ICMS e a tributação do valor adicionado: uma análise da sistemática de tributação do consumo no Brasil*. Dissertação de Mestrado; Campinas: UNICAMP/Instituto de Economia, maio de 1994.
- REZENDE, F. *Globalização, Regionalismo e Federação: Novos Desafios para a Federação Brasileira*. Brasília, março de 1999 (mimeo).

- _____. *No rumo da modernização*. Brasília: IPEA, 1998 (mimeo).
- _____. *Evolução da Estrutura Tributária: experiências recentes e tendências futuras*. Brasília: IPEA, 1996.
- _____. *Propostas de Reforma do Sistema Tributário Nacional. Textos para Discussão do IPEA* Brasília: IPEA, nº 420, maio de 1996.
- _____. *Federalismo Fiscal no Brasil. Revista de Economia Política*. v. 15, nº 3(59), julho/setembro de 1995.
- _____. *O Processo da Reforma Tributária*. Brasília, outubro de 1995 (mimeo).
- _____. E LOBO, T.. *Competências Tributárias em Regimes Federativos. Revista de Finanças Públicas*. v. 362, período 06/85, 1985.
- _____. E SILVA, M.C. *O Sistema Tributário e as Irregularidades Regionais: Uma Análise da Recente Controvérsia sobre o ICM*. RJ: IPEA/INPES, Monografia nº 13, 1974.
- RODRIGUÉZ-POSE, A.; ARBIX, G.. *Estratégias do Desperdício: a Guerra fiscal e as Incertezas do Desenvolvimento*”. *Novos Estudos*. nº 54, julho de 1999.
- SAPONA, I. *Canada: Goods and Services Tax. Bulletin for International Fiscal Documentation*. v. 44, 1990.
- SCHENK, Alan. *The Plethora of Consumption Tax Proposals: Putting the Value Added Tax, Flat Tax, and USA Tax into Perspective. San Diego Law Review*, v. 33, 1996.
- SHAH, S.; CHRISTOPHER, T.. *An US Value-Added Tax – A Review of the Issues*. IMF Paper on Policy Analysis and Assessment. Washington: IMF, nº 8, 1995.
- SHENONE, O. H. *The Argentinean Experience with the Value Added Tax*. Provisional Papers in Public Economics, february/1986 (mimeo).
- SHOME, P. (ed.). *Tax Policy Handbook*. Washington: IMF, Fiscal Affairs Department, 1995.
- SHOUP, C.S. *The Value Added Tax and Developing Countries. Research Observer*. v.3, nº2, july of 1988.
- _____. *Criteria for Choice Among Types of Value-Added Tax*. Provisional Papers in Public Economics, november of 1985 (mimeo).
- SILVANI, C. e SANTOS, P. dos. *Aspectos Administrativos da Reforma da Tributação do Consumo no Brasil*. Washington: IMF, Fiscal Affairs Department, 1995.

- SMITH, S. *The Definitive Regime for VAT: Assessment of the European Commission's Proposals*. London: Institute for Fiscal Studies, July of 1997.
- STOTSKY, J. G. United States In: TER-MINASSIAN, T. (ed.). *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Washington: IMF, 1997.
- SUMMERS, V.P.; SUNLEY, E.M.. *An Analysis of Value-Added Taxes in Russia and Other Countries of the Former Soviet Union*. Washington: IMF Working Paper, nº 1, 1995.
- TAIT, A.A. Equívocos acerca do Imposto sobre Valor Adicionado". *Revista Finanças e Desenvolvimento*. março de 1989.
- _____. (ed.). *Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues*. Occasional Paper, Nº 88, Washington: IMF, October, 1991.
- TER-MINASSIAN, T. (ed.). *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Washington: IMF, 1997.
- VARSANO. *Subnational Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution*. ABCD-LAC Conference, Valdivia, Chile, 1999.
- _____. *et alli*. Uma Análise da carga Tributária do Brasil. *Texto para Discussão do IPEA*. Brasília: IPEA, nº 583, agosto de 1998.
- _____. A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde. *Texto para Discussão do IPEA*. Brasília: IPEA, nº 500, 1997.
- _____. A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. *Texto para Discussão do IPEA*. Brasília: IPEA, nº 405, janeiro de 1996.
- _____. A Tributação do Comércio Interestadual: ICMS atual versus ICMS partilhado. *Texto para Discussão do IPEA*. Brasília: IPEA, nº 382, setembro de 1995.
- _____. ICM: A Definição, As Indefinições e uma Proposta de Reformulação *Revista de Finanças Públicas*. agosto de 1984.
- _____. Os Ajustamentos de Fronteira do ICM, o Comércio Interestadual e Internacional e a Autonomia Fiscal dos Estados" *Pesquisa e Planejamento Econômico do IPEA*. agosto de 1979.
- WERNECK, R.L.F.. *A Nova Proposta da Reforma Tributária do Governo: limites do Possível e Incertezas envolvidas*. Rio de Janeiro: PUC-RIO, Departamento de Economia, 1998 (mimeo).
- WIEGARD, W.; GOTTFRIED, P.. Exemption versus Zero Rating. A Hidden Problem of VAT". *Journal of Public Economics*. nº 46, 1991.

WILDASIN, D.E.. Introduction: Fiscal Aspects of Evolving Federations. *International Tax and Public Finance*. n° 3, 1996.