

TEXTO PARA DISCUSSÃO N.º 303

A Moderna Tributação do Consumo

Fernando Rezende

JUNHO DE 1993

Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

O IPEA é uma fundação pública vinculada à Secretaria de Planejamento, Orçamento e Controle da Presidência da República, cujas finalidades são: auxiliar o Ministro da Secretaria de Planejamento, Orçamento e Coordenação da Presidência da República na elaboração e no acompanhamento da política econômica e prover atividades de pesquisa econômica aplicada nas áreas fiscal, financeira, externa e de desenvolvimento setorial.

PRESIDENTE

Aspásia Brasileiro Alcântara de Camargo

DIRETOR EXECUTIVO

Pêrsio Marco Antônio Davisson

DIRETOR DE ADMINISTRAÇÃO E DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL

Luiz Antonio de Souza Cordeiro

DIRETOR DE PESQUISA

Ricardo Varsano

DIRETOR DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Antônio Carlos da Ressurreição Xavier

TEXTO PARA DISCUSSÃO tem o objetivo de divulgar resultados de estudos desenvolvidos direta ou indiretamente pelo IPEA, bem como trabalhos considerados de relevância para disseminação através do Instituto, informando profissionais especializados e colhendo sugestões.

Tiragem: 200 exemplares

SERVIÇO EDITORIAL

Brasília - DF:

SBS. Q. 1, Bl. J, Ed. BNDES - 10.º andar

CEP 70.076-900

Av. Presidente Antonio Carlos, 51 - 17.º andar

CEP 20.020 - Rio de Janeiro - RJ

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	07
2.	A EVOLUÇÃO DA ESTRUTURA TRIBUTÁRIA: antigas crenças, novas tendências	07
3.	OS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO NO BRASIL: ônus modalidades, evolução recente	11
4.	AS MODERNAS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO	13
5.	A MODERNIZAÇÃO DOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO	18
6.	A VIABILIDADE DA PROPOSTA	27
7.	RESUMO E CONCLUSÕES	37

BIBLIOGRAFIA

ANEXOS (Quadros, Gráficos e Tabelas)

A MODERNA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO *

Fernando Rezende **

* *Trabalho realizado para a Comissão Executiva de Reforma Fiscal.*

** *Economista, consultor e professor da Escola Brasileira de Administração Pública da Fundação Getúlio Vargas, RJ.*

A produção editorial deste volume contou com o apoio financeiro do PNUD (Projetos BRA 92/029 e BRA 93/011) e do Programa de Gerenciamento do Setor Público – GESEP/BIRD

SINOPSE

Um quarto de século de experiência acumulada na administração de um imposto sobre o valor agregado coloca o Brasil em posição de singular destaque quanto a possibilidades de adoção de um imposto moderno, de base ampla, sobre o consumo, conforme o figurino do IVA. Muitas das questões que estão sendo debatidas a esse respeito, hoje em dia, no cenário internacional, já foram amplamente examinadas entre nós e encontraram soluções adequadas à nossa realidade. O presente trabalho apresenta e discute tais soluções.

1. INTRODUÇÃO

Em 1967, em um lance de grande ousadia, promoveu-se uma profunda reformulação do sistema tributário brasileiro, inspirada nos objetivos de modernização e progresso. Uma das partes mais destacada dessa mudança foi a que abrangeu a reforma dos impostos sobre vendas. O antigo imposto estadual que onerava de forma cumulativa as vendas de mercadorias foi substituído por um imposto moderno, não cumulativo, incidente sobre o valor agregado em cada etapa do processo de produção e circulação de bens, que recebeu o nome de Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM). Com essa mudança, o Brasil deu um passo importante no caminho da modernização tributária e transformou-se no primeiro país a adotar essa modalidade de tributação.

Naquela oportunidade, a modificação efetuada encerrava uma grande dose de risco. As administrações tributárias estaduais desconheciam inteiramente o novo tributo; não estavam aparelhadas para exercer um controle efetivo dos contribuintes, nem para avaliar os reais impactos da mudança; temiam que a substituição do antigo IVC pelo novo ICM pudesse causar prejuízo à economia e às finanças dos estados, em virtude da possibilidade de ocorrer reações não conhecidas à mudança.

Em pouco tempo, as apreensões mostraram-se infundadas. Não só a capacidade de adaptação das administrações fazendárias estaduais apresentou-se muito superior às previsões mais otimistas, como também as expectativas de impacto negativo sobre as receitas evidenciaram-se equivocadas. Com a adoção do novo imposto, as receitas estaduais expandiram-se em um curto prazo, apesar de não ter havido redução de sua concentração regional [Rezende e Silva (1974)], fazendo calar os mais intransigentes opositores e revelando o acerto da posição defendida pelos patrocinadores da mudança.

Apesar do sucesso obtido em 1967, da experiência acumulada desde então e de algumas melhorias recentes, a sistemática do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) adotada no Brasil ainda carece de aperfeiçoamentos. A transformação do atual ICMS em um autêntico IVA — Consumo, na linha das recomendações teóricas e da experiência acumulada nos países da Comunidade Européia, é o caminho a ser agora percorrido. Os motivos, as vantagens e as conseqüências da mudança constituem o objeto central deste texto e serão explorados adiante. Por enquanto, é importante assinalar que, mais uma vez, a exemplo do que ocorreu em 1967, a aposta na modernização tributária trará grandes dividendos.

Cautela é necessária para evitar erros comumente provocados pelo açodamento. Uma atitude cautelosa não deve ser confundida, todavia, com uma posição refratária a qualquer mudança na impossibilidade de contar com uma absoluta certeza de seus resultados. A análise objetiva do IVA, despida de preconceitos, é importante para o seu aperfeiçoamento. Na medida do possível, a avaliação quantitativa de seus impactos é útil para a tomada de posição a respeito, mas não deve ser o único ponto de apoio daquele que é responsável pela decisão. O raciocínio lógico e o conhecimento empírico das características do novo tributo e das realidades locais devem desempenhar um papel igualmente importante na avaliação.

Um quarto de século de experiência acumulada na administração de um imposto sobre o valor agregado coloca o Brasil em posição de singular destaque quanto a possibilidades de adoção de um imposto moderno, de base ampla, sobre o consumo, conforme o figurino do IVA. Muitas das questões que estão sendo debatidas a esse respeito, hoje em dia, no cenário internacional, já foram amplamente examinadas entre nós e encontraram soluções adequadas à nossa realidade.

A distância que separa o atual ICMS do IVA é infinitamente menor do que a que separava o antigo IVC do ICM. Urge enfrentar a questão com um olho no passado e outro no futuro. Uma posição preliminarmente refratária a mudanças pode ser fatal para os nossos propósitos de modernização econômica, de progresso social e de redução das desigualdades regionais.

2. A EVOLUÇÃO DA ESTRUTURA TRIBUTÁRIA: antigas crenças, novas tendências

Por muitos anos, as recomendações dos especialistas em finanças públicas sobre a adoção de mudanças tributárias compatíveis com os ideais de eficiência, modernização e justiça fiscal centravam-se na ênfase à paulatina substituição de impostos indiretos sobre produção e vendas

por impostos diretos sobre a renda pessoal e empresarial. A preferência pelos impostos sobre a renda apoiava-se em argumentos sociais e econômicos, além de sustentar-se, também, em motivações políticas. Por não interferir nas decisões relativas à formação de preços nos mercados de bens e serviços, o imposto sobre a renda seria uma forma de tributação superior às alternativas mais utilizadas para tributar a produção e comercialização de bens e serviços, do ponto de vista do princípio de eficiência econômica dos tributos. A esse argumento somavam-se suas vantagens, do ponto de vista da aplicação do princípio da capacidade contributiva (quem ganha mais deve pagar mais) e da visibilidade do ônus tributário: ciente de quanto contribui para os cofres públicos, o contribuinte poderia exercer de forma mais efetiva seu papel cívico de fiscal da ação do Estado, no sentido do atendimento ao bem comum.

A aderência a essa visão do problema significava submeter a questão da modernização tributária ao desenvolvimento econômico, ao aperfeiçoamento institucional e à substituição de padrões culturais "atrasados", típicos do subdesenvolvimento, por normas de conduta compatíveis com as encontradas nas sociedades dos países desenvolvidos. A substituição dos "tributos maus" (os indiretos) pelos "tributos bons" (os diretos) só poderia ocorrer à medida em que fossem sendo criadas as condições necessárias ao satisfatório desempenho do imposto sobre a renda do ponto de vista fiscal: ampliação de sua base (propiciada pelo crescimento econômico, aumento de renda e redução das desigualdades), o aperfeiçoamento administrativo, a educação cívica do contribuinte (fruto do desenvolvimento cultural) e o desenvolvimento político (na linha do fortalecimento dos ideais que comandam as modernas democracias representativas).

Uma "lei" geral de evolução das estruturas tributárias, constituída a partir dos argumentos anteriormente mencionados, foi proposta em um interessante trabalho que alcançou notoriedade na segunda metade da década de 60 [Hinrichs (1966)]. A "Lei Geral de Evolução das Estruturas Tributárias durante o Processo de Desenvolvimento Econômico", proposta por Harley Hinrichs, buscava dar uma roupagem científica à tese de que o aumento da participação do Imposto de Renda no orçamento público seria um resultado natural do próprio desenvolvimento.

A argumentação racional, suportada pela evidência empírica, escondia uma boa dose de preconceitos. A supremacia de cultura anglo-saxônica, em comparação com a latina, do ponto de vista da atitude do contribuinte perante o fisco, foi freqüentemente citada como um atributo importante para explicar as diferenças encontradas na comparação internacional de países ocidentais, com respeito às respectivas estruturas de tributação. O comportamento civicamente irresponsável dos cidadãos latinos seria a causa da menor ênfase nos tributos sobre a renda e a propriedade encontrada em países latino-americanos subdesenvolvidos, *vis-à-vis* aqueles que sofreram a influência colonizadora de outras culturas (ver Tabela 1).

Tabela 1
PARTICIPAÇÃO DOS IMPOSTOS SOBRE A RENDA E A PROPRIEDADE NA RECEITA TRIBUTÁRIA TOTAL (GOVERNO CONSOLIDADO)*

		Impostos s/ Renda		Impostos s/ Propriedade		Carga Total
		% PIB	participação	% PIB	participação	% PIB
PAÍSES LATINOS						
BRASIL	1987	4,3	19,0	0,3	1,0	22,3
ARGENTINA	1987	2,4	11,0	1,8	8,0	21,4
COLÔMBIA	1984	—	23,0	0,4	2,0	11,4
MÉXICO	1984	4,5	25,0	0,1	1,0	18,2
CHILE	1987	3,5	15,0	0,4	2,0	23,2
PAÍSES NÃO LATINOS						
ÁFRICA DO SUL	1986	13,3	54,0	1,4	6,0	24,6
KENYA	1986	5,9	32,0	0,5	3,0	18,5
INDONÉSIA	1988	9,2	60,0	0,4	3,0	15,4
TAILÂNDIA	1988	3,2	21,0	0,4	3,0	15,5

FONTE: FMI - Jonathan Levin

* Obs.: Média p/ os três últimos anos com dados disponíveis, sendo o último ano indicado.

Na década de 80, a ênfase que a literatura ocidental atribuía ao papel do imposto sobre a renda começou a arrefecer. Tradicionais cânones da política tributária foram duramente abalados ante seus parceiros orientais sob a pressão das críticas que denunciavam os efeitos daninhos provocados pela pesada taxação dos lucros e dos rendimentos familiares sobre as condições de competitividade das economias ocidentais. As necessidades de investimento na expansão da produção e na modernização tecnológica forçaram a redução do ônus imposto ao capital, ao mesmo tempo em que a atenuação da progressividade do tributo que onera a renda pessoal foi vista como indispensável à recuperação do esforço de trabalho e da ética profissional. De uma perspectiva dinâmica, a elevada dependência do orçamento público dos impostos sobre a renda passou a ser vista como um fator adverso. Tornava-se necessário aliviar a pressão suportada pelos rendimentos do capital e do trabalho para que os estímulos à produção e à produtividade daí decorrentes contribuíssem para a sustentação do desenvolvimento e para a competitividade internacional. A tese da evolução linear da estrutura tributária cedia espaço à busca de um melhor equilíbrio, do ponto de vista da contribuição das principais categorias de tributos para a formação das receitas públicas.

As recomendações de política tributária passaram a concentrar-se:

- a) na redução dos encargos incidentes sobre a poupança e o investimento;
- b) na atenuação da progressividade do imposto que onera a renda pessoal; e
- c) na maior utilização de impostos sobre o consumo como fonte de receita do governo e como instrumento de implementação dos princípios de justiça fiscal.

A proposta de ampliação do imposto sobre o consumo não é nova; nova é a sua inclusão na agenda das preocupações atuais da política tributária. Em um estudo clássico sobre a matéria, publicado na década de 50, Kaldor (1955) elaborou, de forma ampla e detalhada, sua proposta para a construção de um modelo tributário ideal, baseado na idéia de um imposto abrangente sobre o consumo. O imposto idealizado por Kaldor pretendia reunir, em um só tributo, a tripla vantagem da neutralidade econômica, da justiça fiscal e da relação direta entre o contribuinte e o fisco. Ao invés de declarar a sua renda, o cidadão-contribuinte deveria declarar o seu gasto (consumo), incidindo o tributo em função do montante e da composição do gasto de cada um. Ao incidir sobre a despesa final dos consumidores, o imposto seria neutro, tanto da perspectiva da formação de preços no mercado de produtos, quanto da escolha entre poupança e investimento e trabalho/lazer, nos mercados de fatores. Ao exigir uma declaração pessoal do contribuinte, o imposto idealizado por Kaldor preservaria os mesmos atributos do imposto direto sobre a renda, sob a ótica das relações de co-responsabilidade entre o Estado e o cidadão. Por último, a aplicação de alíquotas progressivas, em relação ao consumo, atenderia ao princípio do tratamento seletivo em função da capacidade contributiva dos indivíduos, além de estimular a poupança e o investimento.

O imposto ideal de Kaldor jamais vingou, pela ausência de condições propícias à sua operacionalização. Os motivos que conduziram à elaboração dessa proposta, no entanto, retornam, agora, com redobrado vigor. A desconsideração das contra-indicações ao uso abusivo e prolongado de doses cada vez mais elevadas do imposto sobre a renda, que constavam das advertências feitas à época, abalou a saúde econômica dos países mais desenvolvidos, forçando uma mudança de estratégia. A terapia do imposto sobre o consumo foi retomada, sob novo enfoque. A experiência dos países europeus, com a adoção generalizada do imposto sobre o valor agregado (IVA), impulsionada pelos esforços de integração da Comunidade Européia, abriu novas perspectivas para que a tese da predominância do imposto sobre o consumo ganhasse maior espaço para aplicação prática. Não é necessário centrar a aplicação do imposto na declaração do contribuinte. Ele pode ser aplicado, de forma indireta, mediante utilização das técnicas adotadas para a implantação do IVA, já testadas com sucesso em um grande número de países do ocidente.

O impacto da inversão das recomendações com respeito a modificações na estrutura tributária ao longo dos anos 80 já se faz sentir. Arrefeceu o crescimento da participação dos impostos sobre a renda na receita tributária dos países da OCDE ao longo da última década, ao mesmo tempo em que se alterou a natureza dos tributos que oneram o consumo, nesses mesmos países. O acréscimo na participação dos impostos sobre o consumo deveu-se a uma maior ênfase

no Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) em relação a outras modalidades de tributação. A absoluta maioria dos países que integram a OCDE adota, hoje, o IVA como um dos mais importantes impostos de seus sistemas tributários (ver Tabela 2).

Tabela 2
IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO — PAÍSES DA OCDE
EM % DA RECEITA TRIBUTÁRIA E % DO PIB

	1980		1983	
	% receita	% PIB	% receita	% PIB
ÁUSTRIA	18,08	5,84	18,76	5,97
BÉLGICA	17,70	7,34	17,89	7,56
DINAMARCA	32,14	10,09	30,74	9,79
FRANÇA	23,51	8,93	22,92	9,06
ALEMANHA OC.	13,99	3,85	13,25	3,66
IRLANDA	15,61	5,03	21,93	8,16
ITALIA	16,18	5,39	14,64	5,82
LUXEMBURGO	11,63	4,45	13,15	—
HOLANDA	15,27	6,90	13,90	6,47
NORUEGA	22,84	8,53	22,44	8,48
SUÉCIA	19,86	6,42	19,89	6,81
REINO UNIDO	16,38	5,09	15,81	5,24

FONTE: Gillis et alii (1990).
Dados básicos: *Government Finance Statistics*, FMI, 1985.
n.a. = não aplicável
— = não disponível

Não é só nos países da OCDE que a idéia do Imposto sobre o Valor Agregado floresceu. Ela estendeu-se a toda a parte. Estudo recentemente divulgado pelo Banco Mundial relata vários casos de países em desenvolvimento nos quais a adoção do IVA desempenhou um papel importante na direção de modernização dos respectivos sistemas tributários no transcorrer das últimas décadas, entre eles o Brasil [Gillis, Shoup and Sicut (1990)]. Em todos os casos analisados, a contribuição do IVA para a receita pública desempenha um papel significativo, com uma clara tendência de crescimento (ver Tabela 3).

Tabela 3
IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO — PAÍSES EM DESENVOLVIMENTO

Em % Receita Tributária e % PIB

	1980		1983	
	% receita	% PIB	% receita	% PIB
ISRAEL	25,04	8,71	28,01	7,57
KOREA	24,95	3,89	25,07	4,29
COTE d'IVOIRE	10,64	2,16	—	—
MADAGASCAR	23,38	3,82	—	—
MARROCOS	24,30	5,22	29,20	6,35
SENEGAL	15,72	3,44	21,26	3,91
COSTA RICA	10,03	1,68	17,42	3,69
GUATEMALA	14,63	1,48	—	1,56
HONDURAS	7,08	0,99	—	—
MÉXICO	17,26	2,58	19,71	3,18
NICARAGUA	10,70	2,06	10,42	2,84
PANAMÁ	8,92	1,87	—	—
ARGENTINA	12,48	1,87	14,89	1,88
BOLÍVIA	5,61	0,40	6,83	0,28
BRASIL	n.a.	—	28,74	6,49
CHILE	39,80	10,19	37,43	8,12
COLÓMBIA	18,76	1,93	—	—
EQUADOR	11,87	1,45	12,35	1,33
PERU	30,02	5,66	—	—
URUGUAI	27,01	5,68	23,49	4,55

FONTE: Gillis et alii (1990).
Dados básicos: *Government Finance Statistics*, FMI, 1985.
n.a. = não aplicável
— = não disponível

A fragmentação do antigo bloco soviético estende ao Leste Europeu as preocupações com a modernização tributária sustentadas na adoção do IVA como *pièce de résistance* dos modelos de reforma a serem adotados naquela parte da Europa. Em uma interessante análise dos problemas tributários desse países, [Cnossen (1991)] enumera as questões a serem enfrentadas para a adoção desse imposto nas antigas economias planificadas do Leste Europeu, concluindo pela dificuldade em fazer uma transição imediata e pela necessidade de estabelecer-se um calendário compatível com o ritmo de andamento das demais reformas econômicas, que têm por objetivo a liberação dos mercados e a modernização das estruturas econômicas vigentes.

Felizmente, esse não é o nosso caso. Um fato que não é muito difundido entre nós é a primazia que o Brasil detém nesse campo. Conforme reconhece um dos mais proeminentes teóricos da proposta do IVA — e um de seus mais ativos defensores —, o Brasil foi o primeiro país a adotar um imposto sobre o valor agregado com as características que se atribuem a um autêntico IVA: abrangência da base, aplicação em todos os estágios e não cumulatividade do tributo [Shoup (1990)]. Apesar disso e *pour cause*, a fórmula utilizada no Brasil para instituir o Imposto sobre o Valor Agregado ainda não corresponde ao figurino ideal do IVA-Consumo, conforme será observado com maiores detalhes adiante. Não obstante as diferenças entre a prática atual e o modelo ideal, a longa experiência do país com a aplicação dessa modalidade de tributo constitui um trunfo importante para o avanço das propostas que visam caminhar no sentido do aperfeiçoamento desse tributo e da modernização do sistema tributário nacional.

3. OS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO NO BRASIL: ônus, modalidades, evolução recente

Diversos tributos oneram, atualmente, o consumo de mercadorias e serviços no Brasil, embora nenhum deles o faça de maneira exclusiva. Tributam-se os insumos, a produção, as vendas, o transporte, a comercialização de mercadorias e a prestação de serviços, de forma fragmentada e desconexa. O efeito cumulativo desses vários tributos sobre o preço dos produtos e o poder aquisitivo dos consumidores é desconhecido, embora se saiba que, no cômputo geral, o sistema seja altamente regressivo. Estudo realizado pela Universidade de São Paulo, em 1975, concluiu que o ônus relativo suportado pelas famílias mais pobres em decorrência dos tributos que incidiam, naquele ano, sobre a produção e consumo de mercadorias e serviços era mais de duas vezes mais elevado que o

que recaía sobre as famílias de mais elevado rendimento [Eris *et alii* (1983)]. Embora não existam estudos recentes com a mesma amplitude, é lícito afirmar que as modificações empreendidas no sistema tributário desde então, nessa área, não contribuíram para aliviar o ônus suportado pelos mais pobres, em comparação com os mais ricos.¹

Das principais modalidades de tributação que oneram o consumo, destacam-se:

- a) o imposto estadual sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS);
- b) o imposto federal sobre produtos industrializados (IPI);
- c) os impostos municipais sobre a prestação de serviços (ISS) e sobre a venda a varejo de combustíveis (IVVC);
- d) as contribuições sociais para o financiamento da seguridade social — Finsocial e PIS-Pasep;
- e) o imposto sobre a importação — II; e
- f) o imposto sobre operações financeiras (IOF).

Tabela 4

BRASIL – ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO INTERNO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – 1991

TRIBUTOS	% PIB (1)	% CARGA GLOBAL (2)	PARTICIPAÇÃO %
ICMS	6,5	27,4	54,4
IPI	2,1	8,6	17,1
CONT. Finsocial	1,3	5,3	10,6
CONT. PIS (3)	0,7	3,1	6,1
IOF (4)	0,6	2,4	4,7
ISS	0,4	1,7	3,4
IMP. IMPORTAÇÃO	0,4	1,7	3,3
IVVC	0,1	0,2	0,4
SOMA TOTAL	12,0	50,4	100,0

FONTE: Villela e Afonso (1992); Dados Básicos: DRF, DTN, Confaz, INSS, CEF, ABRASF.

(1) PIB estimado de Cr\$ 170,1 trilhões.

(2) Carga tributária bruta global prevista: 23,91% do PIB.

(3) Considerada sobre parcela da contribuição cobrada sobre a receita operacional; não abrange Cont. Pasep (receita orçamentária do governo).

(4) Grande parte dos rendimentos incide sobre aplicações financeiras de curto prazo.

¹ Estudo recente estimou a carga tributária indireta suportada atualmente pelos mais pobres (renda igual a/ou menor que três salários mínimos) em cerca de 30% de sua renda; esta mesma porcentagem seria de 18% para famílias com renda superior a 20 salários mínimos [Dain *et alii* (1991)].

O conjunto desses tributos foi responsável por cerca de metade da carga tributária total, destacando-se a importância relativa do ICMS, que respondeu, sozinho, a 55% desse conjunto (ver Tabela 4).

A evolução recente da carga tributária relativa aos principais componentes desse conjunto de tributos revela um aumento nos últimos anos, em particular após as modificações introduzidas pela Constituição de 1988 no sistema tributário brasileiro (ver Tabela 5). Como tem sido apontado [Rezende (1992)], as tentativas do governo federal para reequilibrar as contas públicas, no marco das restrições ditadas pela conjuntura adversa e pela descentralização de receitas determinada pela Constituição, contribuíram para ampliar as distorções existentes nesse campo, com a indesejável expansão dos tributos que incidem sobre o faturamento.

Entre 1985 e 1990, a participação dos principais impostos sobre mercadorias e serviços na carga tributária total subiu de 40 para 46%. À primeira vista, tal resultado poderia ser encarado como uma transformação positiva, na linha da tendência internacional de refrear o crescimento dos impostos diretos sobre a renda e ampliar a participação dos impostos indiretos sobre o consumo na receita tributária global. Essa, todavia, seria uma interpretação equivocada. No caso brasileiro, a alteração observada na composição da estrutura tributária não reflete uma mudança positiva, pois ela é o resultado da ampliação de impostos que não preenchem os atributos de eficiência econômica e justiça fiscal que as modernas técnicas de tributação do consumo logram alcançar.

Do ponto de vista da eficiência econômica e da competitividade dos produtos brasileiros nos mercados doméstico e internacional, há enormes entraves fiscais que precisam ser eliminados com urgência. Entre eles, destacamos:

- a) *O pesado ônus sobre as exportações* — A recriação, em escala ampliada, dos impostos cumulativos sobre o faturamento fez com que, na prática, o próprio dispositivo constitucional de imunidade tributária à exportação de produtos manufaturados não seja obedecido na sua integridade. A exoneração na última etapa do processo (saída para o exterior) não resolve o problema do imposto pago nas etapas anteriores do processo de produção e circulação de mercadorias e serviços, o que, em alguns casos, pode representar um custo tributário excessivo. Mais grave, no entanto, é a situação vivida pelo complexo agroindustrial (*agribusiness*), que, além do problema apontado, carrega o peso da tributação estadual (ICMS) sobre os produtos primários, assim como sobre os incluídos na categoria de "semi-elaborados". A exportação de serviços (construção) também é seriamente prejudicada.
- b) *A tributação dos bens de capital* — Os atuais custos tributários associados à aquisição de máquinas e equipamentos são um importante fator de inibição dos investimentos necessários à expansão e modernização do parque produtivo brasileiro. A não-concessão de crédito fiscal do ICMS à aquisição de bens que irão integrar o ativo das empresas, a incidência tributária na importação de bens de capital e o efeito cumulativo dos tributos sobre o faturamento são problemas que precisam ser resolvidos. O efeito da tributação que onera as operações financeiras também precisa ser considerado.
- c) *O peso dos impostos que incidem sobre matérias-primas e demais insumos utilizados no processo de produção* — A multiplicidade de tributos e a inobservância plena das regras aplicáveis a um imposto sobre o valor agregado, no caso da tributação estadual, acarretam distorções severas, do ponto de vista do custo de produção, em alguns importantes segmentos da atividade produtiva. O setor agropecuário

Tabela 5
BRASIL – CARGA TRIBUTÁRIA DOS
IMPOSTOS INDIRETOS SOBRE CONSUMO
(em % do PIB)

TRIBUTOS	1985	1990
IPI	1,74	2,38
IMP. S/ COM. EXT.	0,65	0,39
IMP. UNICOS + IST	0,38	—
CONT. Finsocial	0,58	1,51
IOF	0,52	1,31
PIS/Pasep	0,82	1,11
ICM	5,68	7,45
SUBTOTAL	10,37	14,15
CARGA GLOBAL	22,53	28,15

FONTE: Dain et alii (1991).

rio, por exemplo, padece de dificuldades criadas pela incidência do ICMS sobre os insumos agrícolas, acrescidas pela não-indexação dos créditos fiscais. De uma forma ou de outra, a adoção de alíquotas interestaduais diferenciadas afeta a todos, gerando mecanismos de defesa que acarretam ineficiência e desperdício.

A justiça tributária também é fortemente contrariada. A tese de que a tributação seletiva do consumo pode ser uma forma desejável e eficaz de introduzir progressividade no sistema tributário não é recente, embora tenha sido objeto, agora, de maior atenção. Entre nós, todavia, essa proposta jamais prosperou. Com exceção do IPI, cujas modificações recentes caminharam no sentido de isentar os produtos industrializados de consumo popular (ou reduzir a alíquota do imposto), os demais tributos existentes apresentam um forte conteúdo de regressividade, decorrente do elevado peso exercido pelo ICMS e das contribuições sociais sobre os produtos da cesta básica do trabalhador. Estudo recente [Rezende (1991)] estimou em cerca de 20% o peso exercido pelos principais tributos indiretos (ICMS, Finsocial, etc.) sobre os alimentos consumidos pela população brasileira — uma situação nada invejável, quando comparada com a prática adotada mundialmente.

É importante assinalar que a correção de injustiças derivadas da regressividade dos tributos não é, apenas, um imperativo que se vincula à questão social. É hoje aceito que as velhas teses das vantagens locacionais associadas à existência de mão-de-obra barata estão ultrapassadas. A disponibilidade de trabalhadores desqualificados, mal nutridos e mal remunerados passou a ser vista como uma desvantagem a ser imediatamente superada para o sucesso dos propósitos de integração competitiva da economia brasileira ao mundo moderno. Nesse sentido, a valorização do trabalhador passa a ser um importante pré-requisito do desenvolvimento, e a remoção dos pesados custos tributários que oneram a produção e consumo de alimentos indispensáveis à melhoria de suas condições nutricionais assume uma inegável prioridade.

4. AS MODERNAS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

Há duas alternativas básicas para a instituição de um imposto geral e seletivo sobre o consumo de mercadorias e serviços:

- a) adotar o imposto apenas na última etapa do processo, isto é, na venda ao consumidor final; e
- b) aplicar o imposto em todas as etapas do ciclo de produção e comercialização, deduzindo o imposto pago na etapa precedente para fins de apuração do débito fiscal em cada etapa do ciclo.

Teoricamente, ambas as alternativas produziriam o mesmo resultado, tanto sob a ótica econômica, quanto financeira. A primeira opção corresponde à proposta de um imposto sobre a despesa com a aquisição de bens finais (à la Kaldor), com a diferença de que o responsável pelo pagamento seria o comerciante, e não o consumidor (o *retail sales tax*, utilizado nos Estados Unidos, é o principal exemplo). A segunda opção tributa o valor agregado em cada etapa, cuja soma é idêntica, na contabilidade nacional, ao montante da despesa final.

Do ponto de vista prático, no entanto, as alternativas produzem efeitos distintos. A cobrança integral do imposto apenas na última etapa requer um eficiente mecanismo de fiscalização e controle, sob pena de propiciar uma elevada sonegação. O que é uma desvantagem, no primeiro caso, transforma-se em vantagem no segundo. A tributação do valor adicionado em cada etapa embute um mecanismo automático de controle no sistema tributário, na medida em que o registro das apurações é indispensável para a utilização dos créditos. Isso não significa, obviamente, dizer que o IVA é um imposto imune à sonegação. Tal espécie de imposto não existe. A experiência acumulada com esse imposto sustenta a tese de que ele é uma forma superior de tributação do consumo, do ponto de vista das possibilidades de fiscalização e controle, comparativamente a alternativas semelhantes, ainda que as possibilidades de fraude estejam sempre presentes (a experiência brasileira a respeito de fraudes é bastante rica, como veremos adiante, mas não invalida a tese, uma vez que ela resulta, em boa parte, da inadequação dos critérios aplicados no país à cobrança desse imposto).

A preferência pelo IVA sustenta-se, ainda, em outros argumentos, dentro os quais se destaca o da harmonização fiscal, que é indispensável para a consolidação do processo de integração. A tendência mundial, neste final de século, de integração econômica regional e internacional requer um tratamento internacionalmente uniforme dos impostos que oneram a produção e o comércio, de modo a evitar ganhos ou perdas individuais em decorrência da sustentação de práticas tributárias distintas. A substituição de um conjunto variado de tributos por um imposto de base abrangente torna mais fácil a harmonização do tratamento tributário e dá maior visibilidade às práticas adotadas em cada país, facilitando o controle e a arbitragem. Como as diferenças entre regiões e países quanto à organização econômica e às instituições sociais costumam ser grandes, a opção pelo IVA torna-se ainda mais vantajosa, comparativamente ao imposto na ponta final do consumo, em função da independência que ela guarda em a relação a distintos graus de organização do processo produtivo e da estrutura de comercialização dos produtos.

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

O principal exemplo de mudanças tributárias no campo da tributação do consumo, na linha de sua modernização, é o fornecido pelos países de OCDE. Impulsionados pelo calendário estabelecido para a formação do Mercado Comum Europeu, os países da Europa, que fazem parte da OCDE, assumiram a liderança do processo, enquanto os não-europeus — notadamente Japão, Austrália e Estados Unidos — ainda relutam em adotar o mesmo procedimento.

Segundo relata um dos pioneiros na defesa da proposta de adoção do IVA, o professor Carl Shoup, os primeiros países europeus a substituírem um variado e desnecessário número de impostos, às vezes cobrado de forma cumulativa, por um imposto abrangente e não-cumulativo sobre o consumo, de acordo com a filosofia do IVA, foram a Dinamarca, a Alemanha e a França, ainda no final dos anos 60 [Shoup (1990)]. O processo ganhou velocidade nos anos 70, como resultado da obrigatoriedade estabelecida pela Comunidade Européia, com respeito à adoção do IVA por todos os países da Comunidade.

Apesar dos aperfeiçoamentos que foram sendo efetuados ao longo dos anos, o IVA adotado pelos países da CEE ainda apresenta algumas diferenças, principalmente com respeito às alíquotas aplicadas. De acordo com os dados reunidos nos Quadros 1 e 2, o padrão geral refere-se a uma alíquota básica situada na faixa dos 18 a 20%, admitindo-se, na maior parte dos casos, duas variações: uma alíquota reduzida para produtos essenciais e uma alíquota majorada para produtos supérfluos. Os diferenciais de alíquotas e a existência de isenções ainda são considerados indesejáveis, no tocante aos propósitos de integração, e constituem questões que ainda merecem destaque na agenda das mudanças em curso, com vistas à completa harmonização fiscal.

O IVA europeu adota o princípio do destino nas operações comerciais intermembros da Comunidade, em conformidade com os preceitos que regem a adoção dessa modalidade de tributo no terreno da tributação abrangente do consumo. De acordo com o princípio do destino, o comércio entre os países da CEE não é tributado (alíquota zero), assim como o comércio da comunidade com o resto do mundo (exportações não são oneradas). Essa é a regra recomendada para a adoção desse tributo, conforme tem sido enfatizado em inúmeros trabalhos a respeito.

Debates recentes, no âmbito da CEE, levantam suspeitas quanto à possibilidade de sustentação das regras atuais, após haverem sido integralmente abolidas as barreiras à livre circulação de pessoas e mercadorias no interior da Comunidade. O problema é que a adoção da alíquota zero nas transações entre países da Comunidade submete-se, atualmente, aos controles fiscais existentes na fronteira. Abolidas as fronteiras, crescem os receios de que a manutenção dessa

regra dê ensejo a um aumento descontrolado da evasão fiscal e a um processo *disruptivo* de competição (convém notar que esse é um dos pontos mais delicados no encaminhamento das propostas de implementação do IVA no Brasil, conforme veremos mais à frente).

Em um mundo sem barreiras (ou com barreiras que funcionem precariamente), a adoção de alíquota zero para vendas a outro membro de um Mercado Comum pode constituir um forte estímulo à sonegação. A diferença entre o imposto cobrado nas vendas internas e o aplicado às vendas externas fornece um elevado prêmio ao falso registro da operação. Crescem as vendas fictícias, com prejuízo para o fisco, e sem qualquer vantagem para o consumidor. Aumentam as vantagens para o consumidor cruzar a fronteira, a fim de comprar, sem imposto, fora de seu domicílio, os produtos de mais alto valor, cujo ganho tributário supera muito os custos do deslocamento. Surgem oportunidades várias para produtores e comerciantes aproveitarem as brechas provocadas pelo diferencial de alíquotas, acarretando inúmeras distorções para a eficiência produtiva e o equilíbrio regional.

É bom que se diga que não se trata de questionar a validade do princípio do destino, no caso da inexistência de barreiras que funcionem a contento. O princípio do destino não está em xeque. O que, sim, está sendo objeto de atenção é a análise das alternativas que podem ser adotadas para assegurar a preservação desse princípio, em um contexto distinto daquele que prevaleceu até agora.

Duas são as principais alternativas que podem ser consideradas para a operacionalização do princípio do destino em um mundo sem fronteiras:

- a) o imposto seria cobrado na origem (com a alíquota aplicada no destino), mas a receita seria atribuída ao país (Estado) de destino; e
- b) seria mantida a alíquota zero nas exportações, transferindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto e pelo controle das operações para as firmas importadoras. A fiscalização seria transferida da fronteira para os livros de contabilidade dos importadores. Esta alternativa corresponde à prática do diferimento do imposto nas exportações de um para outro membro da Comunidade.

As recomendações da comissão encarregada do exame da matéria, no âmbito da CEE, concentraram-se na primeira alternativa. Para assegurar que a receita proveniente do imposto cobrado nas importações viesse a ser efetivamente apropriada pelo país de destino, seria indispensável organizar uma câmara para a compensação dos débitos e créditos provenientes do comércio inter-regional. Cada membro da Comunidade deveria manter registros adequados dos débitos e créditos para com os demais. A câmara de compensação ficaria encarregada de apurar o saldo líquido de cada um, efetuando os pagamentos e recebimentos necessários ao funcionamento do sistema.

Um problema crítico para o sucesso dessa alternativa é o funcionamento da câmara de compensação. O controle sobre os registros pode ser motivo para apreensão e conflitos. Há suspeita de que aqueles que detêm superávit no comércio inter-regional não tenham maior interesse em manter um rigoroso controle sobre suas exportações, uma vez que isso não lhes traria qualquer vantagem de um ponto de vista estritamente fazendário. De outra parte, as unidades deficitárias teriam também interesse em subestimar seus registros para aumentar seus saques à conta do fundo de compensação. A abolição dos controles de fronteiras eliminaria informações que poderiam ser importantes para a checagem dos registros sobre os fluxos de comércio, as quais teriam de ser substituídas por uma mútua cooperação das autoridades fazendárias e pelo aperfeiçoamento das estatísticas do comércio.

É fácil ver, no entanto, que a possível falta de empenho das autoridades com respeito ao controle de suas exportações pode resultar em prejuízo para todos, na medida em que a subestimação do comércio inter-regional encolhe a própria base de tributação. De outra parte, se existir omissão no registro das exportações, haverá incentivo ao registro das importações, por razões estritamente financeiras. Se o número de participantes é elevado, o cruzamento das informações fornecidas por cada um pode ser uma boa forma de assegurar a acuidade dos registros e a credibilidade do sistema. Os contribuintes que têm uma participação ativa no comércio inter-regio-

nal também poderão vir a ter uma participação importante, pois a omissão do registro na exportação rompe a cadeia dos débitos e créditos fiscais, deslocando o ônus tributário para as etapas posteriores do ciclo. A menos que existam diferenças significativas entre as alíquotas aplicadas pelos parceiros do comércio, não haverá qualquer vantagem para o contribuinte que optar pelo não-registro de sua exportação, porque o importador ficará privado da possibilidade de utilizar o crédito fiscal correspondente a essa transação, sujeitando-se, portanto, a arcar com os custos tributários daí decorrentes.

Mais difícil é o controle das vendas diretamente realizadas ao consumidor final. Para produtos de valor elevado, a compra diretamente realizada pelo consumidor de alta renda, dos países mais pobres, nos países mais adiantados, do ponto de vista econômico e tecnológico, pode constituir-se em um sério problema. Se essas operações fossem consideradas como vendas internas, as perdas fiscais das unidades cuja estrutura produtiva é menos diversificada poderiam ser significativas. Para que isso não ocorra, será necessário enquadrar o consumidor final não-residente no país exportador na categoria de contribuinte do imposto, o que significa agregar novos problemas administrativos, cuja eficácia é desconhecida.

Os limites à autonomia dos estados-membros da Comunidade Européia, no aspecto tributário, devem ter sido os responsáveis pelo abandono provisório das recomendações da Comissão. Conforme foi observado, a grande diferença de alíquotas que ainda prevalece em países da CEE constitui um problema sério para o atendimento dos propósitos de harmonização fiscal. A alternativa contemplada anteriormente — diferimento nas exportações — passou a merecer, assim, maior atenção, favorecida, ainda, pelo fato de dispensar a organização de um mecanismo de compensação.

O diferimento do imposto nas exportações entre membros da CEE equivaleria à manutenção da alíquota zero, substituindo-se o controle físico, que hoje é feito nas fronteiras, por um controle contábil nos registros das firmas exportadoras e importadoras. O fato gerador do imposto passa a ser a saída da mercadoria para processamento, distribuição, ou consumo, no país importador.

Comparativamente à alternativa anterior, o diferimento do imposto nas exportações tem a vantagem de eliminar a necessidade de organizar uma Câmara de Compensação de débitos e créditos fiscais, evitando os inúmeros conflitos que poderiam existir na administração do sistema de compensação. As possibilidades de fraude, todavia, podem ser mais numerosas. No entendimento dos órgãos técnicos da CEE, o sistema da Câmara de Compensação seria uma opção preferível, que foi provisoriamente abandonado por dificuldades encontradas para a sua aceitação. O método do diferimento foi adotado como solução intermediária para vigorar por um período de três anos (1992 a 1995). O objetivo é instalar o método da compensação fiscal na segunda metade da década.

Em nenhum momento cogita-se de abandonar o princípio de destino, que é certamente o mais adequado para o caso do IVA em regiões economicamente integradas (Mercados Comuns) e em federações, onde o respeito à autonomia dos estados-membros constitui uma preocupação relevante. Conforme assinala um dos mais respeitados especialistas na matéria, "a maneira *administrativamente* mais fácil de implementar o IVA em federações seria adotá-lo em escala nacional, partilhando a receita com os estados-membros, como na Alemanha e na Austrália". Essa opção, entretanto, implica perda de autonomia tributária, que não é facilmente aceita em toda a parte. As propostas que estão sendo desenvolvidas, no âmbito da CEE, para conciliar o princípio do destino com a preservação da autonomia fiscal, constituem alternativas superiores à idéia de adotar-se o princípio de origem em países federativos, sob o argumento de maior facilidade administrativa [Cnossen (1991)].

Uma das preocupações que tem sido objeto de atenção permanente é a que diz respeito ao tratamento dispensado. As regras aplicadas à instituição do IVA requerem um grau de organização empresarial e contábil que não só dificulta o controle do fisco, como impõe um ônus excessivo a pequenas e médias empresas para o adequado cumprimento de suas obrigações fiscais. Os pesados custos acessórios podem transformar-se em fator de desestímulo, e dificultar a sobrevivência de setores e atividades em que pequenos e médios negócios têm participação significativa.

Em um interessante estudo sobre o tratamento dispensado a pequenas e médias empresas nos países da OCDE, o professor Graham Bannock enfatiza os problemas relacionados ao custo do cumprimento das obrigações tributárias com referência ao IVA. Suas estimativas situam o referido custo em 0,33% do PIB nos países da Comunidade, dos quais cerca de 80% são suportados pelo setor privado. Mais ainda: a distribuição desses custos é altamente regressiva; eles poderiam situar-se entre 1,5% a 5% do faturamento, para firmas muito pequenas, enquanto as grandes empresas arcaiam com custos inexpressivos — menos de um décimo de 1% do respectivo faturamento [Bannok (1990, pp. 77)].

Regimes especiais existem em quase todos os países, incluindo o estabelecimento de limites mínimos para enquadramento e menores exigências administrativas (ver Quadro 3). Não se recomenda isentar pequenas e médias empresas do IVA, o que, de resto, não garante que estas serão beneficiadas, uma vez que os contribuintes não cadastrados (isentos) não teriam direito a utilizar o crédito relativo à aquisição de insumos tributados.

Impostos Especiais

Embora o modelo ideal pudesse eleger o IVA como o único imposto a incidir sobre o consumo, outras razões existem para a preservação de um regime especial de tributação aplicado a um número reduzido de produtos. Em geral, as características desses produtos incluídos em um regime especial são:

- a) um elevado potencial tributário, decorrente de uma ampla difusão do consumo e de uma baixa elasticidade da demanda em relação ao preço;
- b) uma elevada concentração da produção, o que torna relativamente simples a tarefa de arrecadação e controle; e
- c) ter o seu consumo condenado, do ponto de vista ético, por causar danos à saúde do consumidor ou ao meio ambiente.

Tabela 6
RECEITAS DE EXCISE TAXES NOS PAÍSES DA OCDE
Em % da Receita Tributária

	ÁLCOOL	ÓLEOS MINERAIS	TABACO	TOTAL
BÉLGICA	0,7	2,4	1,4	4,7
DINAMARCA	0,8	3,5	2,0	13,8
FRANÇA (1) e (2)	0,5	4,3	0,7	6,4
ALEMANHA OC.	0,8	3,5	2,0	6,6
GRÉCIA	0,3	11,1	3,4	19,0
IRLANDA	5,3	6,5	4,1	18,4
ITÁLIA (3)	0,2	4,9	1,6	7,4
LUXEMBURGO (5)	—	—	—	9,4
HOLANDA	0,9	2,1	1,0	5,6
PORTUGAL	0,4	12,4	2,8	17,8
ESPANHA (4)	—	0,5	0,4	7,2
REINO UNIDO	2,9	4,9	3,2	12,0

FORNTE: Bannock (1990). Dados básicos: OCDE.
(1) A rubrica Oleos Minerais inclui água mineral.
(2) A rubrica Tabaco inclui fósforos.
(3) Dados relativos ao ano de 1985.
(4) Dados relativos ao ano de 1984.
(5) O Total inclui a participação no BLEU.

A justificativa para a instituição de impostos especiais pode fundar-se em argumentos puramente fazendários — isto é, os que ressaltam suas vantagens do ponto de vista de maior arrecadação com baixo custo administrativo — ou em motivos extrafiscais: desincentivo ao consumo, preservação da natureza, etc. Com freqüência, argumentos extrafiscais são empregados com o único propósito de esconder o real objetivo de sua criação: o de propiciar uma fonte segura e rentável de receita para o governo.

São três os principais produtos alcançados por impostos especiais na maior parte do mundo moderno: fumo, bebidas e combustíveis. Outros, como a energia elétrica, as comunicações, e os veículos automotores possuem características que os tornariam candidatos a uma lista ampliada de impostos especiais, em um contexto no qual as preocupações com a receita pública suplantassem as advertências referentes ao impacto negativo sobre a eficiência econômica da adoção de impostos elevados sobre bens intermediários. A tendência internacional é a de restringir a cobrança desses impostos a um número reduzido de produtos de consumo final. A Tabela 6 e o Quadro 4 reúnem informações sobre os excises aplicados nos países da Comunidade Econômica Européia.

Os produtos submetidos a um regime especial de tributação não ficam excluídos da base de incidência do IVA. Trata-se de impor um ônus adicional para dar conta da peculiaridade de alguns produtos, cujo consumo comporta uma tributação muito mais elevada do que a efetuada por intermédio das alíquotas aplicadas pelo IVA à categoria dos supérfluos. Cada caso admite um percentual diferente e, até mesmo, um regime tributário distinto, em função da organização da produção e da *inelasticidade* do consumo. A cobrança em um só estágio — geralmente no nível do produtor — é a forma mais utilizada.

Um caso particular dos impostos especiais, encontrado com freqüência em países menos desenvolvidos, é o cobrado sobre as importações. A rigor, em um regime de comércio internacional totalmente livre, a tributação das importações deveria manter-se dentro do IVA, reservando-se à cobrança de direitos alfandegários e/ou de tributos uma função de proteção *anti-dumping*. Nos países menos desenvolvidos, no entanto, o tributo sobre a importação pode ser, ao mesmo tempo, um instrumento importante da política macroeconômica e uma fonte subsidiária da receita governamental.

5. A MODERNIZAÇÃO DOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO

5.1 A Experiência da Constituinte de 1988

Os debates sobre a reforma tributária durante os trabalhos da Assembléia Constituinte, que culminaram com a promulgação da Constituição de 1988, são ricos em observações e comentários acerca das dificuldades encontradas àquela época para levar adiante uma proposta de modernização da tributação sobre o consumo, de características bastantes semelhantes às observadas nos países desenvolvidos. Nesse sentido, os ensinamentos provenientes da releitura dos problemas vivenciados naquela época podem ser de grande utilidade para o sucesso de uma nova tentativa nessa direção.

A proposta elaborada pela Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativa, da Secretaria de Planejamento da Presidência da República — Cretad, sugeriu as seguintes modificações nesse campo:

- a) A adoção do IVA-Consumo como o principal tributo de competência estadual. Tal imposto substituiria o antigo ICM, incorporaria o IPI (com exceção de alguns produtos que seriam objeto de tributação especial) e incluiria, em sua base, os serviços e outros produtos que até então eram objeto de taxaçaõ exclusiva pela União (combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, telecomunicações e serviços de transporte), extinguindo-se, portanto, os chamados “Impostos Únicos”. Apenas os serviços financeiros não seriam, pela proposta de Cretad, incluídos na base do IVA. De acordo com as recomendações a respeito, o IVA não incidiria sobre exportações e bens de capital, aplicando-se o princípio do destino tanto nas operações interestaduais quanto nas vendas para o exterior. Os estados ganhariam autonomia para fixar as alíquotas do IVA, de modo seletivo, uma vez que a tributação do consumo não acarretaria distorções econômicas.
- b) A extinção das contribuições para o Finsocial e o salário-educação, que seriam substituídas por um adicional *temporário* do IVA, e cuja finalidade seria a de criar condições para a efetiva descentralização dos programas sociais para estados e municípios.
- c) A criação, no campo de competência da União, de um imposto especial sobre o consumo de fumo, bebidas e veículos automotores, com alíquotas diferenciadas. Esse tributo seria cobrado em um só estágio (produtor), aplicando-se a técnica de tributação do valor adicionado às etapas anteriores à saída do produto do estabelecimento industrial (a exemplo do IPI). Exportações não sofreriam a incidência desse imposto.

-
- d) O IVA seria partilhado com os municípios, seguindo a prática vigente com o antigo ICM. A participação dos municípios aumentaria para 25% (era 20% no ICM) para compensá-los pela perda do ISS.
 - e) Os municípios poderiam, ainda, instituir um imposto sobre o comércio varejista de combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, com o propósito de reforçar a sua capacidade financeira e criar condições mais propícias ao rápido avanço das propostas de municipalização dos encargos públicos na área do ensino básico, da saúde, e da assistência social.
 - f) A União manteria a competência exclusiva para instituir tributos sobre as operações financeiras (IOF) e sobre o comércio exterior (importação e exportação).

Na proposta da Cretad, a tributação do consumo seria objeto de dois impostos básicos: o IVA (estadual) e o imposto sobre bebidas, fumo e veículos (federal). O imposto de importação (federal) e o imposto sobre venda a varejo de combustíveis (municipal) teriam posição nitidamente secundária.

Entre a proposta da Cretad, acolhida com pequenas modificações pela Subcomissão de Tributos, e o resultado final dos trabalhos da Constituinte, importantes modificações ocorreram. O lento desenrolar dos trabalhos de elaboração da nova Constituição (a Assembléia Nacional Constituinte, instalada em fevereiro de 1987, concluiu sua tarefa, com a aprovação da nova Carta, em outubro de 1988 — quase dois anos, portanto) e a omissão de segmentos expressivos da sociedade brasileira, incluindo o próprio governo federal, abriram espaço para que uma visão conservadora (do ponto de vista fiscal) acabasse predominando. Na impossibilidade de existir certeza absoluta, com respeito ao impacto das mudanças sugeridas sobre a receita de estados e municípios, as autoridades fazendárias acabaram optando por maiores garantias com relação a seu orçamento, deixando para depois as preocupações com a modernização do sistema.

A preferência pela garantia de receita manifestou-se na opção por maiores transferências. Por mais que a lógica da argumentação e as estimativas realizadas à época apontassem para ganhos generalizados, principalmente para os estados menos desenvolvidos do Norte-Nordeste (à exceção do estado do Amazonas por motivos particulares relacionados à localização da Zona Franca de Manaus), prevaleceu a rejeição ao IVA, contrariando a própria tese da injustiça fiscal que dominou os debates sobre a tributação estadual no início dos anos 70. Como se recorda, a tese de que o antigo ICM, instituído em 1967, provocava uma indevida transferência de renda dos estados mais pobres (consumidores) para os estados mais ricos (produtores) foi objeto de uma intensa polêmica. Como o ICM adotou o princípio da origem, a concentração da atividade produtiva no Sudeste (S. Paulo, principalmente) fazia com que a arrecadação desse imposto também permanecesse concentrada, regionalmente, embora o ônus do tributo estivesse sendo suportado pelo consumidor dos estados não-industrializados. Modificar o imposto, adotando o consumo, ao invés da produção, como base para a sua incidência, seria a recomendação necessária para corrigir a propalada injustiça.²

Três motivos importantes contribuíram para que os mesmos estados, que no início dos anos 70 condenavam a injusta transferência fiscal promovida pelo ICM, tivessem rejeitado, em 1988, a solução recomendada para corrigir o problema. São eles:

- a) O receio de que a adoção do IVA, com base no princípio do destino, provocasse um aumento da evasão fiscal, em virtude de as administrações tributárias estaduais encontrarem-se desaparelhadas para exercer um efetivo controle do trânsito de mercadorias nas fronteiras.

² Para uma análise detalhada da controvérsia da época, com respeito ao ICM, consultar Rezende e Silva (1974).

-
- b) O sentimento de que a ampliação da base do ICM iria beneficiar, em maior proporção, os estados mais industrializados (pela incorporação dos impostos únicos, e tributação pelo ICM dos bens que deixariam de ser tributados pelo IPI), trazendo ganhos não-expressivos para os estados menos desenvolvidos; estes perderiam com a redução nas transferências (decorrente da extinção do IPI) mais do que ganhariam com a ampliação da base do novo imposto.
 - c) A desvantagem atribuída à substituição de receitas transferidas (que não têm custo administrativo e político) por aumento da competência própria para tributar, cujo custo assume proporções mais elevadas em um contexto de baixa credibilidade política e grande deficiência administrativa.

Às preocupações estaduais somaram-se os interesses municipalistas. A extinção do IPI desagradava as cidades do interior, por reduzir a base sobre a qual forma-se o fundo de participação municipal, na receita da União; os municípios das capitais, por seu turno, não viam com bons olhos a perda de competência para tributar, através do ISS, a prestação de serviços que lhes propiciava uma parcela significativa de recursos.

Ao longo do extenso caminho que conduziu ao resultado finalmente sancionado pelo plenário da Assembléia Nacional Constituinte, o IVA foi sendo sucessivamente amputado. O novo imposto estadual, que veio à luz em outubro de 1988, manteve a mesma conformação básica e a mesma fisionomia do seu antecessor, ganhando, apenas, um vistoso apêndice. Não foi preciso trocar-lhe o nome, apenas acrescentar uma nova letra. O ICMS não alterou, de modo significativo, as características básicas do regime aplicado à tributação estadual.³

Dois problemas que não existiam, no entanto, foram criados: a inclusão, no texto constitucional, da permissão para os estados tributarem as exportações dos chamados produtos semi-elaborados, e a não-reedição da lei complementar que assegurava a isenção do imposto para insumos da agropecuária. Em ambos os casos, a preocupação imediatista com a receita orçamentária superou a preocupação daqueles que anteviam dificuldades para a expansão das atividades produtivas, decorrentes do acréscimo do ônus fiscal sobre esses produtos. Alguns avanços foram alcançados recentemente nessa área, como fruto do conhecimento de que é preciso evitar que o exagero fiscal acabe por estreitar a própria base de arrecadação, mas a solução definitiva para esses dois problemas criados está na dependência de uma nova reforma fiscal.

Compreendem-se os motivos que levaram ao resultado alcançado em 1988, bem como o contexto em que os trabalhos da Constituinte no capítulo tributário foram conduzidos. Os primeiros anos da abertura política foram marcados por uma ampla condenação dos excessos decorrentes da elevada concentração do poder político e dos recursos financeiros. Nesse contexto, o papel da reforma tributária, com respeito à descentralização das rendas públicas, ganhava posição de destaque. A redistribuição das receitas tributárias, no sentido de um aumento da participação de estados e municípios no bolo fiscal, era um requisito importante para o reforço da autonomia política de governadores e prefeitos.

Se a descentralização de receitas era a principal bandeira da Constituinte, em matéria tributária, a palavra de ordem, agora, é a simplificação dos tributos. O prolongamento da crise e a perda de dinamismo da economia brasileira colocam o debate sobre a questão tributária sob nova perspectiva. Trata-se de promover o crescimento da arrecadação pelo crescimento de sua base, e não pelo aumento de alíquotas. O equilíbrio na repartição das receitas entre as três entidades que compõem a federação brasileira já foi alcançado, e pode ser, agora, fortalecido. Conforme tem sido denunciado [Rezende (1992)], a opção adotada, em 1988, para promover a redistri-

³ Para uma análise das modificações efetuadas ao longo do processo de elaboração da Constituição, com respeito à tributação estadual, consultar Rezende e Afonso (1987).

buição de receitas, gerou distorções que comprometem a racionalização tributária e ameaçam a própria sobrevivência dos ganhos alcançados nesse sentido. A reavaliação da proposta do IVA, sob o ponto de vista do reforço do processo de descentralização fiscal, deve merecer maior atenção.

A impossibilidade de se ter certeza absoluta do efeito que a adoção do IVA trará sobre a arrecadação de cada um dos vinte e sete estados não deve ser motivo para a tomada de uma posição contrária. Conforme mostraremos adiante, não só a base estatística disponível é precária, como também os supostos metodológicos carecem de precisão suficiente para que seja realista centrar toda a argumentação em torno dos números referentes a estimativas de efeito sobre a arrecadação. Não obstante os cálculos efetuados em 1988 terem apontado para ganhos expressivos, na maior parte dos casos, a rejeição do IVA, naquela oportunidade, foi comandada por outros argumentos, conforme mencionado anteriormente. Ao que tudo indica, os argumentos que irão prevalecer nesta oportunidade reforçarão a tese favorável à mudança.

5.2 A Nova Proposta de Implantação do IVA

A experiência da Constituinte de 1988 fornece um pano de fundo adequado à retomada das propostas de modernização dos impostos indiretos no sistema tributário brasileiro. A criação do ICMS, com a ampliação da base do antigo ICM, foi um primeiro passo no caminho da adoção do IVA, que pode ser agora retomado com renovado vigor. Transcorridos três anos, desde a vigência das novas regras aplicadas à tributação estadual, são visíveis os ganhos alcançados, do ponto de vista da descentralização das receitas tributárias e da autonomia fiscal de estados e municípios.

Trata-se, agora, de consolidar esses ganhos. A adoção do IVA ampliará a base sobre a qual incide o imposto estadual, com vantagens imediatas para a atividade produtiva e para o fisco. Não são apenas as vantagens imediatas que merecem ser consideradas. A simplificação do sistema e o incentivo que a reforma proposta concederá aos investimentos e à exportação são pré-requisitos importantes para a retomada de um processo auto-sustentado de crescimento, sem o qual o desequilíbrio fiscal da União, de estados, e de municípios não poderá ser solucionado.

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

Não se podem desprezar, todavia, os ganhos decorrentes da melhoria dos controles e da fiscalização advindos da generalização dos mecanismos de débitos e créditos tributários, que seria obtida com a implantação do IVA. Uma das importantes vantagens atribuídas universalmente ao Imposto sobre o Valor Agregado é o seu caráter de autofiscalização. A não-inclusão dos serviços cria distorções setoriais e regionais quanto à distribuição do ônus tributário e da arrecadação, além de dar margem a uma maior evasão. Da ótica regional, os estados que consomem bens finais em cuja produção esteja incluído um elevado percentual de serviços intermediários deixam de captar a receita correspondente à participação desses serviços no valor agregado final. Do ponto de vista setorial, as regras vigentes não condizem com o fato de que a participação do terciário moderno no processo de produção e comercialização tende a crescer com a incorporação de modernas tecnologias, e com a maior integração internacional.

Outras exigências da integração econômica e da modernização produtiva são a plena desoneração dos investimentos e das exportações. A concessão de crédito integral relativo ao imposto incidente sobre a aquisição de bens de capital é a forma recomendada para promover a desoneração dos investimentos. No caso das exportações, a generalização do princípio do destino nas vendas externas resolverá o problema.

A insistência na tese de que a tributação das exportações de produtos primários e semi-elaborados é necessária para as necessidades de receita dos estados menos industrializados constitui uma atitude que contraria a prática internacional e o bom senso. O Brasil é, atualmente, um dos poucos países que almeja ingressar no círculo das nações desenvolvidas que discrimina as mercadorias exportadas, do ponto de vista do tratamento fiscal a elas dispensado. Tal prática reflete a aderência a um modelo de desenvolvimento baseado na preferência pela industrialização, que tende a limitar as chances de ampliação da posição internacional do país em um campo — o que abrange todo o complexo de atividades que se desenvolve em torno da agropecuária moderna (*o agribusiness*) — no qual as nossas vantagens comparativas são muito significativas.

O que deve ser objeto de tributação é o consumo, e não a produção ou a exportação — essa é a tese que fundamenta a proposta do IVA. A exportação gera renda, que se transforma em consumo. O efeito multiplicador da renda gerada na atividade exportadora, quanto ao consumo e à receita fiscal, depende de um complexo de fatores relacionados à estrutura produtiva e aos fluxos de comércio. Na situação vigente, o multiplicador fiscal da renda gerada na exportação de produtos primários, ou de baixo teor de elaboração, é diminuído pelo vazamento provocado pelo comércio interestadual. Como uma parcela importante do imposto cobrado sobre o consumo dos produtos de maior valor fica em mãos do estado produtor, os exportadores de produtos primários não têm, hoje, uma compensação automática pela exoneração de suas exportações. A adoção do IVA corrigirá essa anomalia.

É claro que não é possível avaliar, por enquanto, a situação de cada caso específico (isso será feito mais à frente). É lícito afirmar, porém, que a atribuição integral do imposto cobrado sobre o consumo ao estado em que este é realizado, de acordo com a proposta do IVA, atenuará, em boa parte, os efeitos de curto prazo da plena exoneração das exportações sobre os orçamentos dos estados menos industrializados.

Exonerar exportações não é um benefício fiscal. É um ato de coerência. A compensação pela não-incidência de impostos domésticos nas vendas para o exterior dá-se pelo estímulo ao aumento da renda e do consumo, e não pela reivindicação de vantagens especiais. A “compensação” instituída pela Constituinte de 1988, através da imunidade assegurada à exportação de produtos manufaturados, representou um notável retrocesso e uma flagrante injustiça. Os estados exportadores de produtos manufaturados foram duplamente beneficiados pelo acréscimo de renda e pela compensação fiscal, enquanto os estados exportadores de produtos primários foram penalizados pelo ônus imposto à exportação e a seus efeitos indiretos sobre o consumo e a arrecadação fiscal.

Um bom exemplo das vantagens fiscais propiciadas pela expansão das atividades voltadas para a exportação é o fornecido pelo estado da Bahia. No início dos anos 70, a receita tributária baiana era mais ou menos equivalente à do estado de Pernambuco. O estímulo à economia baiana propiciado pela expansão do pólo petroquímico de Camaçari, e seus impactos indiretos sobre o consumo local, alteraram o panorama das finanças públicas nordestinas em um prazo inferior a uma década. No início dos anos 80, a receita tributária da Bahia alcançava valores equivalentes ao dobro da receita do estado de Pernambuco, revelando o efeito do dinamismo decorrente da exportação e da modernização.

A adoção do IVA-Consumo é uma providência indispensável à modernização fiscal e ao equilíbrio federativo. Os receios de que a mudança proposta possa vir a acarretar prejuízos para os estados mais pobres são infundados. Ainda que a base estatística disponível não permita elaborar cálculos precisos, com respeito ao impacto da mudança sobre o orçamento de cada estado e município brasileiros, a relativa incerteza dos resultados não deve ser motivo para a sua rejeição. Conforme já foi assinalado, a substituição do antigo IVC pelo ICM, em 1967, foi uma modificação muito mais abrangente do que a que está sendo agora proposta, e que não teria sido aprovada se sua aceitação estivesse sujeita a um rigoroso escrutínio dos números. Não só as receitas do imposto estadual apresentaram um auspicioso crescimento, após a Reforma de 1967, como a experiência do ICM mostrou-se altamente positiva. A aposta no sucesso da nova mudança trará, por certo, enormes dividendos.

5.3 Questões Básicas sobre o IVA

A longa experiência acumulada no Brasil, com a administração do imposto estadual sobre o valor adicionado (o ICMS), faz que não haja divergências conceituais, com respeito às vantagens desse método *vis-à-vis* as outras alternativas de tributação do consumo. Assim, as questões que predominam na discussão sobre vantagens e desvantagens da adoção do IVA concentram-se em aspectos administrativos e financeiros. O pano de fundo desse debate é o fornecido pela heterogeneidade de situações encontradas nas distintas regiões do país. Ainda que todos reconheçam as vantagens de uma tributação abrangente do consumo, segundo o figurino do IVA, o receio de que uma modificação dessa envergadura possa trazer problemas financeiros para um número significativo de estados brasileiros é motivo suficiente para grandes apreensões.

As distintas questões que têm preocupado especialistas e administradores alcançam uma extensa lista. Elas referem-se a aspectos básicos, como a definição da base e sua abrangência, a definição da alíquota e o princípio aplicado à cobrança do imposto, alcançando, ainda, aspectos administrativos, de menor amplitude, mas não menos relevantes, como os problemas de controle e fiscalização. Algumas dessas questões são brevemente analisadas a seguir.

5.3.1 Escolha da Base

Os argumentos que sustentam a preferência pela base consumo já foram apresentados anteriormente. A adoção da base consumo, no caso da adoção do IVA por estados-membros de um Mercado Comum, ou de uma federação, requer a aplicação do princípio do destino ao comércio inter-regional (interestadual). Na ausência de fronteiras (ou na hipótese das fronteiras existentes não funcionarem a contento), a tributação no destino gera receios quanto à possibilidade de um aumento da evasão. Problemas específicos de estados de baixa densidade demográfica, e altamente especializados na produção de produtos da agropecuária moderna para venda externa (para fora do estado, ou para exportação) também precisam ser contemplados.

5.3.2 Método de Aplicação

O método do crédito fiscal, já adotado pelo ICMS, é o que tem maior aceitação nos países que implementaram esta modalidade de tributo. Com a ampliação da base, torna-se necessário assegurar o seu perfeito funcionamento, de forma a evitar distorções provocadas por quebras na cadeia de débitos e créditos, decorrentes de isenções e/ou outras práticas que impeçam a integral obediência ao espírito da tributação sobre o valor adicionado. Em um contexto inflacionário, a plena indexação de débitos e créditos passa a ser uma necessidade imperiosa.

5.3.3 Autonomia Federativa

Ao contrário do que é por vezes apregoado, o IVA não é incompatível com a autonomia dos estados-membros de uma federação. Pelo contrário, a tendência mundial de formação de blocos regionais, simultaneamente às demandas por uma maior autonomia local (impulsionadas por motivos étnicos, culturais ou religiosos), atribuem a esse imposto condições ideais para transformar-se no modo predominante de taxaço no limiar do século XXI. Os conflitos que existem no Brasil, hoje em dia, com respeito ao ICMS, decorrem da predominância da tributação na origem, esta sim, conflitante com o espírito da autonomia federativa. A adoção do princípio do destino na tributação do consumo pelo IVA consolidará a autonomia estadual sancionada pela Constituição de 1988.

5.3.4 Harmonização Fiscal

O princípio do destino elimina a maior parte dos conflitos interestaduais que deram ensejo à criação do Confaz, mas não extingue, por completo, a necessidade de harmonização das práticas tributárias. Em um regime inflacionário, a uniformidade de prazos de recolhimento tem que ser preservada para evitar a concessão de vantagens tributárias à localização de novos negócios. Outras práticas conhecidas, entre nós, como a redução da base de cálculo e a utilização da figura do contribuinte substituto, também precisam ser regulamentadas. A atribuição do Senado Federal para arbitrar possíveis conflitos entre estados deve ser reforçada, em substituição ao papel legislativo hoje exercido pelo Confaz. Ainda que a autonomia na fixação de alíquotas deva ser preservada, o estabelecimento de limites de variação deve continuar sendo atribuição do Senado, para evitar uma indesejável dispersão.

5.3.5 Alíquotas

A adoção de três níveis de alíquotas, de acordo com a prática que já vem se afirmando no Brasil, e em consonância com o que é praticado na maior parte dos países que adotam esse imposto, é a opção recomendada. A alíquota básica pode ser a já adotada pelo ICMS para as operações internas. Alíquotas de 5% a 7% para produtos de primeira necessidade, e de 25% a 30% para bens supérfluos colocarão o Brasil em pé de igualdade com o que vem sendo praticado internacionalmente. Isenções não devem ser concedidas, preservando-se, todavia, as atuais imunidades constitucionais.

5.3.6 Pequenas e Médias Empresas

Os estados brasileiros possuem grande experiência na aplicação de regimes especiais para o caso de pequenas e médias empresas. Os mesmos motivos que recomendam o tratamento especial dispensado a essas organizações aplicam-se ao IVA. As práticas atuais devem ser, pois, preservadas, promovendo-se o seu aperfeiçoamento, sempre que necessário.

5.3.7 Visibilidade

A prática adotada no ICMS de cobrar-se o imposto "por dentro" dificulta a percepção do contribuinte, no que se refere ao montante do tributo incluído no preço final da mercadoria. Um dos objetivos perseguidos pela simplificação dos impostos é o resgate da ética tributária. Nesse sentido, a visibilidade dos tributos é uma recomendação importante a ser atendida. A cobrança do IVA "por fora" dará maior transparência ao sistema tributário e reforçará os laços de co-responsabilidade do cidadão-contribuinte-consumidor com o governo estadual.

5.3.8 Controle e Fiscalização

Essa é uma das questões que deverá merecer uma maior atenção. Boa parte do debate de hoje sobre reforma tributária no Brasil está contaminada pelo vírus da evasão e da sonegação. Qualquer modificação que requeira alguma forma de controle é vista, de antemão, com grandes reservas. O debate passa a ser conduzido de ponta-cabeça: como a administração tributária sente-se incapacitada para desempenhar a contento suas funções, buscam-se fórmulas para simplificar ao máximo os procedimentos administrativos, sob o argumento de que qualquer mudança poderá aumentar a evasão. É possível demonstrar, no entanto, que a apreensão de muitos, em relação às possibilidades de evasão decorrentes da adoção do princípio do destino pelo IVA, é infundada. Esta apreensão origina-se da experiência das administrações estaduais referente aos efeitos da ampliação da diferença entre a alíquota interestadual e a interna; sob tal perspectiva, a redução da alíquota interestadual a zero poderia trazer severas conseqüências para a receita dos estados mais pobres. Os argumentos que refletem essa visão pessimista do problema serão desenvolvidos em seguida.

5.4 A Operacionalização do Princípio do Destino

Já foi visto, anteriormente, que a única alternativa para a aplicação do princípio do destino não é a adoção da alíquota zero nas saídas interestaduais. Vale a pena recordar que as alternativas contempladas pela Comunidade Européia mencionam:

- a) A tributação das saídas interestaduais à alíquota vigente no estado de destino, organizando-se uma câmara de compensação para liquidar os saldos tributários provenientes do comércio interestadual.
- b) O diferimento do imposto nas saídas interestaduais, o qual seria cobrado do importador, na primeira operação interna que ele viesse a realizar com o produto importado.

A primeira alternativa já havia sido formulada, em detalhes, por Varsano (1987), como parte dos estudos encaminhados pela Cretad à Constituinte, mas sequer chegou a ser objeto de maior atenção. A rejeição, *in limine*, do princípio do destino, naquela oportunidade, por razões já apontadas, relegou ao esquecimento uma proposição que poderia ter viabilizado a idéia na época, caso tivesse merecido maior consideração.

A compensação dos saldos tributários não elimina a necessidade do controle físico das mercadorias na fronteira, mas as deficiências desse controle não acarretam problemas tão severos quanto os imaginados para o caso da alíquota zero. Nesse último, os incentivos a práticas desonestas já detectadas, como decorrência da ampliação da diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, seriam magnificados de acordo com argumentos desenvolvidos em estudo da Secretaria de Fazenda do estado de Pernambuco. O estímulo a exportações fictícias e à proliferação de firmas "fantasmas", de efêmera duração, cujo principal "produto" para comercialização é a nota fiscal, poderia trazer sérios problemas de receita para os estados consumidores [Pedrosa (1991, p. 7)].

Se o imposto tiver de ser recolhido na origem, para posterior apropriação da receita pelo estado de destino, os problemas apontados deixam de existir, embora não desapareçam, por motivos óbvios, as possibilidades de sonegação. Elas deixam de estar associadas, no entanto, a deficiências do controle realizado nas fronteiras estaduais. Para o exportador, não haverá qualquer vantagem tributária no registro de uma operação fictícia, enquanto o importador terá todo o interesse em registrar a operação no estado de destino, sob pena de ficar privado do direito de utilização do crédito fiscal.

Em tese, o mecanismo de compensação fiscal favorece a progressiva harmonização das alíquotas, sem interferir na autonomia estadual. A harmonização será uma conseqüência natural da necessidade de simplificar o funcionamento do sistema, uma vez que a existência de uma grande variedade de alíquotas tornaria extremamente onerosa a tarefa dos contribuintes e a própria operação da câmara de compensação.

Os estudos de Varsano e Pedrosa, referidos anteriormente, contêm proposições específicas para a operacionalização do mecanismo de compensação de débitos e créditos fiscais provenientes do comércio interestadual, cuja leitura é recomendada a todos aqueles que pretendem alongar-se na apreciação dos aspectos práticos dessa matéria.

Não deve ser inteiramente descartada, todavia, a outra alternativa que está para ser provisoriamente adotada pelos países da Comunidade Econômica Européia. Em comparação com o método da cobrança do imposto na origem, com posterior compensação dos saldos tributários do comércio interestadual, ela tem a vantagem, já apontada, de dispensar inteiramente o controle físico das mercadorias na fronteira, com possíveis ganhos do ponto de vista da redução de custos administrativos associados ao controle e à administração do sistema de compensação.

Essa alternativa corresponde à prática do diferimento há muito aplicada, no Brasil, no campo do ICMS. O seu simétrico seria a adoção da substituição tributária (contribuinte substituto) que está sendo praticada no caso de operações interestaduais com alguns produtos específicos.

A possibilidade de que o comércio interestadual no Brasil seja altamente concentrado, com um número reduzido de empresas e de produtos sendo responsável por uma parcela preponderante (em valor) dos fluxos de comércio, abre caminho para que a alternativa do diferimento — ou da substituição — seja adotada, não como uma opção exclusiva, mas sim como um regime paralelo que poderia conviver em harmonia com o da compensação fiscal, facilitando, inclusive, o seu funcionamento.

A substituição tributária seria recomendada no caso das vendas de produtos finais em que a produção fosse altamente concentrada e a distribuição no varejo altamente dispersa — caso da farinha de trigo, cervejas e refrigerantes — que, conforme Pedrosa (1991, p. 5), são objeto de substituição tributária nas operações interestaduais dentro da região Nordeste. Quanto ao diferimento, as suas vantagens estariam associadas a situações distintas: a concentração de atividades de processamento simultaneamente à dispersão interestadual dos fornecedores (mais comum no caso da agropecuária). É possível que essas alternativas “heterodoxas” facilitem a aplicação do princípio do destino no âmbito do comércio intra-regional, mediante acordos que dêem conta, com maior facilidade, das peculiaridades do comércio entre estados de uma mesma região do país. A adoção de regras flexíveis, nesse sentido, poderia até mesmo prever a possibilidade de um acordo específico para dar conta do caso particular representado pela Zona Franca de Manaus.

5.5 Os Impostos Especiais

De acordo com o figurino já descrito, o campo da tributação do consumo comportaria, ainda, duas outras espécies de tributos, ambos a serem incluídos na esfera de competência do governo federal:

- a) O Imposto sobre Produtos Especiais — Fumo e bebidas são os mais notórios representantes dessa espécie. Uma relação mais extensa poderia agregar veículos e energéticos, dependendo dos objetivos perseguidos por essa tributação. É sempre bom lembrar que a inclusão de um produto na categoria daqueles a serem objeto de uma tributação especial pela União não o exclui da base de incidência do IVA.

-
- b) *O Imposto sobre a Importação* — Também neste caso, a tributação pela União é cumulativa, em relação àquela efetuada pelo IVA. A motivação é predominante de caráter extrafiscal, para atender a interesses específicos da política de comércio exterior.

O caso dos impostos sobre produtos especiais pode ser examinado de perspectivas distintas. Eles têm não somente a finalidade de sustentar a arrecadação tributária da União, que será afetada pela extinção do IPI, como também a função de assegurar uma base adequada para a recomposição dos fundos compensatórios, conforme será observado. Numa perspectiva mais ampla, a inclusão dos energéticos (combustíveis e energia elétrica) no campo de incidência desse tributo poderá abrir novas possibilidades para que a delicada questão do desenvolvimento regional seja tratada sob a ótica dos investimentos na melhoria da infra-estrutura dos estados menos desenvolvidos, ao invés da insistência, pouco frutífera, na preservação de incentivos fiscais.

A questão compensatória tem aqui um papel relevante. A extinção do IPI é uma providência indispensável para os propósitos de modernização da tributação do consumo, mas não pode ser feita às custas de um enfraquecimento da capacidade de o governo federal exercer um papel de atenuação dos desequilíbrios fiscais, decorrentes da concentração da produção e da renda, através de transferências compensatórias efetivadas à conta dos Fundos de Participação de Estados e Municípios na receita federal. Parte do problema será resolvida pela ampliação da base desses fundos, que deverá passar a ser constituída por um percentual da receita federal como um todo, e não apenas da receita do Imposto de Renda e do IPI como atualmente. A outra parte depende da preservação de condições efetivas para a sustentação dos níveis de transferência, os quais são indispensáveis ao equilíbrio financeiro de estados e municípios, cuja base econômica é insuficiente para o atendimento de suas responsabilidades. A relação dos produtos a serem incluídos no campo da tributação especial, assim como as alternativas de uso dos respectivos recursos, constituem, pois, um espaço ainda aberto ao exame de alternativas e à negociação.

6. A VIABILIDADE DA PROPOSTA

6.1 Problemas Regionais e Federativos

Um dos pontos nevrálgicos no encaminhamento da proposta de modernização dos impostos que oneram o consumo é o que se refere ao tratamento tributário das desigualdades regionais. A solução encontrada no passado, para equacionar o conflito derivado da elevada concentração da produção e da renda nacional, privilegiou:

- a) Uma redistribuição vertical das receitas fiscais, comandada pela União, com base nos Fundos de Participação de estados e municípios na arrecadação do Imposto de Renda e do IPI. Esses fundos, criados em 1967, exerceram, nos últimos vinte e cinco anos, o papel central de uma política compensatória no que diz respeito à distribuição das rendas públicas na federação brasileira.
- b) Uma redistribuição horizontal das receitas provenientes do principal tributo estadual — o ICMS — , realizada mediante o estabelecimento de alíquotas diferenciadas para as operações internas e as interestaduais.

A excessiva ênfase na redistribuição vertical baseada no FPE e no FPM, tal como definidos pela legislação atual, dá sinais de um progressivo esgotamento. Na data de sua criação, os dois fundos reunidos correspondiam a 20% da arrecadação dos dois mais importantes tributos federais: o IR e o IPI. Sucessivos acréscimos das porcentagens da receita desses dois impostos destinada aos Fundos de Participação culminaram com o índice estabelecido na Constituição de 1988: 20% para o FPE e 22,5% para o FPM, mais do dobro, portanto, daquele inicialmente fixado.

A duplicação das porcentagens não produziu, entretanto, resultados equivalentes, do ponto de vista do montante de recursos repartidos. A reestruturação dos impostos federais, com a criação ou ampliação de tributos que não compõem a base desses fundos, a perda de dinamismo da economia, a inflação, e os efeitos adversos de uma excessiva tributação dos lucros e dos investimentos sobre a atividade produtiva contribuíram para que os ganhos esperados com o aumento dos percentuais dos fundos não se materializassem na sua integridade. Os indícios de que a solução adotada no passado aproxima-se do esgotamento são evidentes. Não se trata de advogar a extinção desses fundos, cuja necessidade é amplamente reconhecida, mas sim de propor uma revisão de suas bases e dos critérios aplicados ao rateio dos recursos transferidos. O que importa assinalar, aqui, é que a extinção do IPI não representa um dano irreparável, no tocante aos objetivos que o FPE e o FPM buscam atingir. Ela será compensada pela ampliação da base de formação desses fundos, com vantagens do ponto de vista da estabilidade do montante a ser repartido e da menor sensibilidade das transferências aos efeitos negativos da recessão.

A redistribuição horizontal, alcançada pela redução da alíquota do ICMS para as vendas interestaduais, também parece haver alcançado seus próprios limites. A paulatina redução das alíquotas aplicadas às operações interestaduais, e da diferença entre elas, conforme o sentido do fluxo de comércio, tem sido vista como um fator de estímulo à evasão. Exportações fictícias e o comércio de notas fiscais transformaram-se em negócios rendosos, com prejuízos para as atividades produtivas modernas, organizadas, que perdem poder de competir com práticas comerciais induzidas por distorções tributárias; o fisco estaria sendo duplamente penalizado: pela perda imediata de receita, decorrente da evasão, e pela retração das atividades que cumprem, com maior rigor, suas obrigações fiscais. Menciona-se, ainda, a possibilidade de a grande diferenciação de alíquotas prejudicar a operação de firmas locais em estados menos desenvolvidos, vez que o produtor de estados industrializados não estaria repassando para o comprador local, sob a forma de um menor preço, o menor imposto que lhe é cobrado no estado de origem nas vendas interestaduais; e na impossibilidade de transferir o ônus adicional para o consumidor, a firma local teria que arcar com uma redução de sua margem de lucratividade.

É curioso mencionar que o aumento do diferencial de alíquotas foi a opção adotada para tentar preservar o princípio de origem adotado pelo ICMS, em um contexto sabidamente inadequado à sua aplicação, como o que resulta de uma acentuada disparidade regional. A solução recomendada há tempos, a adoção do princípio do destino, que foi sendo sucessivamente adiada por temores de que ela pudesse provocar um aumento de evasão, mostra-se, agora, como a única saída possível.

Além das vantagens já citadas, a escolha do princípio do destino elimina os efeitos da concentração da atividade produtiva sobre a distribuição das receitas estaduais. A distribuição da receita do IVA passa a guardar uma estreita relação com o consumo realizado em cada estado e com o poder aquisitivo da sua população. As desigualdades remanescentes seriam explicadas pela distribuição da renda *per capita* nacional e pelo grau de concentração da renda interna de cada estado da federação. A compensação das desigualdades fiscais decorrentes da concentração da renda nacional continuará sendo de responsabilidade da União, através dos Fundos de Participação, conforme mencionado.

6.2 Problemas Administrativos

Na simplificação e melhoria dos procedimentos administrativos de fiscalização e de controle está reunido um conjunto importante dos objetivos da reforma fiscal. A multiplicidade de tributos e a complexidade das regras aplicadas à sua cobrança são causas de elevados custos, tanto para o contribuinte quanto para o fisco. O IVA, na forma proposta, constitui um grande passo na direção contrária.

Uma das vantagens da proposta que está sendo apresentada é a possibilidade de a mesma substituir a propensão ao conflito por um incentivo à cooperação. As dificuldades que vêm sendo enfrentadas pelos estados, para evitar a eclosão de uma guerra fiscal, são evidenciadas pela ampliação dos conflitos no âmbito do Confaz. Boa parte desses conflitos fica automaticamente eliminada com a adoção do princípio do destino pelo IVA. Mas isso não é tudo. A cooperação das autoridades fazendárias estaduais pode ainda ser estimulada como parte dos requisitos necessários ao bom funcionamento da câmara de compensação. A padronização de procedimentos administrativos e de instrumentos aplicados à cobrança do tributo pode ser um passo para facilitar a tarefa conjunta de fiscalização.

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

A fiscalização integrada do IVA e do Imposto de Renda é adotada em vários países europeus, notadamente na Alemanha, França e Espanha. A sua implantação no Brasil pode ser oportuna, tendo em vista a urgente necessidade de modernização e aperfeiçoamento do sistema, as restrições financeiras à ampliação isolada do quadro de fiscais de tributos, e o tempo necessário para que programas de treinamento e capacitação profissional produzam frutos.

Integração não significa subordinação, ou centralização. O setor público brasileiro vem desenvolvendo experiências de atuação integrada e descentralizada — notadamente na área da saúde — que poderiam ser analisadas sob a ótica dos ensinamentos que trariam para o desenho de um sistema integrado de administração tributária. Sabe-se que o governo federal dispõe, atualmente, de uma quantidade de fiscais que não lhe dá qualquer chance de exercer sua tarefa de controle e fiscalização com um mínimo de eficiência em todo o extenso território brasileiro. Sabe-se, também, que a maior parte dos estados encontra-se desaparelhada para exercer a contento essas funções. A atribuição à fiscalização estadual no que se refere à competência para fiscalizar tributos federais, além dos próprios, poderia simplificar a tarefa da receita federal, a qual, com os funcionários disponíveis, concentraria sua atuação em um universo restrito de contribuintes de maior porte. Na outra “mão”, a possibilidade de fiscais federais verificarem o cumprimento das obrigações tributárias estaduais e autuarem os faltosos pode ser uma opção interessante para a garantia do bom funcionamento da câmara de compensação de débitos e créditos do IVA, de acordo com o sistema proposto para a operacionalização do princípio do destino.

A redução dos custos administrativos, que pode ser alcançada com a integração das atividades de administração fiscal, não deve ser desprezível. O redimensionamento do quadro de fiscais propiciado pela integração poderá concorrer para uma significativa melhoria dos padrões de remuneração, contribuindo para a eficiência profissional e a lisura de procedimentos.

A colaboração entre os estados é importante para que a operacionalização do princípio do destino funcione a contento. A cooperação entre estes e o governo federal reforça a credibilidade do mecanismo de compensação do IVA nas vendas interestaduais, além de propiciar um combate mais eficaz à elevada sonegação de tributos federais, que constitui, hoje em dia, um dos entraves importantes à melhoria dos níveis de arrecadação. A participação de estados e municípios na receita federal, através dos Fundos de Participação, é motivo suficiente para que a fiscalização integrada produza ganhos significativos para todos.

6.3 O Impacto Financeiro

Tabela 7

Esgotados os argumentos que justificam a proposta de uma reformulação dos impostos sobre o consumo, cabe, agora, proceder a uma avaliação de seu impacto financeiro. A questão mais importante a esse respeito quanto à viabilidade política da proposta, é a análise igualmente do impacto do IVA sobre as finanças estaduais e municipais. Conforme foi observado, o espírito geral da reforma é o de preservar os atuais níveis de repartição do bolo tributário entre a União, estados e municípios. Isto posto, os focos de um possível conflito estariam localizados na repartição do montante atribuído ao conjunto dos estados e municípios entre os seus respectivos componentes. O problema seria simples, não fora a extrema diversidade de situações encontradas e a precariedade da base estatística sobre a qual devem assentar-se as estimativas.

Dois estudos anteriores buscaram estimar o impacto de propostas bastante semelhantes de reformulação da tributação estadual [Ueda e Torres (1984) e Varsano (1987)]. A base de referência do primeiro é o ano de 1979 e, a do segundo, o de 1984. A comparação dos resultados desses estudos, naquilo que as sugestões da época tinham em comum — adoção do princípio do destino nas operações interestaduais e incorporação do IPI e do ISS ao ICM —, mostram que o sentido geral do impacto financeiro da mudança é o esperado: a grande maioria dos estados teria ganhos significativos de receita em decorrência do efeito conjunto das três modificações assinaladas (ver Tabela 7).

ESTIMATIVAS ANTERIORES DO EFEITO TOTAL DA ADOÇÃO DO IVA SOBRE AS FINANÇAS ESTADUAIS
(em % do ICM de cada estado/região)

ESTADOS	1985	1980	1979
NORTE	18.3		
Acre	77.8	—	—
Amazonas	-61.6	-122.2	—
Pará	98.9	49.6	—
Rondônia	16.0		—
NORDESTE	38.2		
Maranhão	117.2	10.2	-6.42
Piauí	105.6	14.4	60.1
Ceará	76.4	27.2	30.2
Rio Grande do Norte	95.5	26.7	21.1
Paraíba	83.5	21.6	26.2
Pernambuco	24.8	25.5	17.1
Alagoas	23.2	9.9	7.9
Sergipe	89.4	39.5	74.9
Bahia	11.3	6.9	15.0
CENTRO-OESTE	53.7		
Mato Grosso	32.0	21.9	29.0
Mato Grosso do Sul	11.4	-6.4	-12.3
Goiás	45.2	-5.1	-7.5
Distrito Federal	145.5	—	75.0
SUDESTE	43.2		
Minas Gerais	35.8	11.9	-4.0
Espírito Santo	16.9	5.1	7.7
Rio de Janeiro	120.2	46.6	35.4
São Paulo	24.1	10.4	15.1
SUL	31.5		
Paraná	33.5	20.2	12.1
Santa Catarina	27.7	31.1	17.1
Rio Grande do Sul	31.7	22.2	8.5
BRASIL	40.6		

FONTE: 1985: Varsano (1987).
1980 e 1979: Ueda e Torres (1984).

Na desagregação dos efeitos e principalmente na magnitude dos impactos esperados, notam-se divergências, em alguns casos significativas, entre os resultados apontados por esses trabalhos, conquanto a metodologia adotada por ambos seja bastante semelhante. No cálculo de Varsano, o efeito isolado da adoção do princípio do destino no comércio interestadual afetaria, negativamente, a receita de um maior número de estados (11 ao todo), embora ele fosse, em geral, de pequena monta; na estimativa de Torres, o número de estados negativamente afetados por essa mesma medida seria apenas três (curiosamente, os números que ambos apresentam para as perdas referentes aos estados de São Paulo e Minas Gerais são quase idênticas); a magnitude do impacto positivo estimado por ambos apresenta enormes divergências, conforme apontam os números reunidos na Tabela 8. Quanto ao efeito derivado da incorporação do IPI e do ISS ao ICM, as diferenças de estimativas, referentes aos ganhos que poderiam ser auferidos por cada estado, também são bastante expressivas. (ver Tabelas 9 e 10).

Na ausência de grandes discordâncias metodológicas, a explicação para as diferenças apontadas devem ser buscadas na deficiência das informações estatísticas e/ou na ocorrência de transformações significativas na estrutura do comércio interestadual durante a primeira metade da década de 80. Alguns indícios existem de que as transformações na estrutura produtiva e nos fluxos de comércio podem explicar algumas discrepâncias entre os resultados dos dois estudos citados. Para isso, contribuem:

- a) A expansão e modernização da agropecuária na região Centro-Oeste pode ter contribuído para reverter a posição dos três principais estados — Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Goiás — no comércio interestadual; enquanto nas estimativas de Torres eles tinham posição deficitária na balança do comércio com os demais estados. A estimativa posterior de Varsano — seis anos após — acusa perdas, principalmente para os dois primeiros. As perdas, ainda estimadas por Varsano, para Bahia, Pernambuco e Espírito Santo, comparativamente aos ganhos simulados por Torres para os mesmos, podem ter explicações equivalentes: reforço de sua posição relativa como pólo emissor do comércio inter-regional e/ou maior participação na exportação de produtos intermediários.

- b) A semelhança das estimativas de ambos os autores para um grande número de estados — Maranhão, Rio Grande do Norte, Paraíba, Alagoas, Paraná, Rio Grande do Sul (ganhos), São Paulo e Minas Gerais (perdas) — que contrastando com as discrepâncias apontadas para os casos em que as alterações que podem ter ocorrido no período são mais notórias.

Por mais que uma cuidadosa reflexão proveniente da análise comparativa dessas estimativas dê ensejo à busca de explicações lógicas e racionais para a diferença de resultados, a precariedade da base estatística é um fator predominante. Os autores foram cautelosos ao registrar esse fato e sublinhar o caráter indicativo dos cálculos que efetuaram à época. A esse respeito, o principal indício de que qualquer cálculo que se faça nessa área deve ser cercado da necessária reserva é o fornecido pela comparação das duas estimativas efetuadas por Ivo Torres com respeito à adoção do princípio do destino: uma tomando por base o ano de 1979, e outra o ano de 1980 (ver Tabela 8). A inversão de resultados em dois estados (Bahia e Minas Gerais) e a grande diferença encontrada em outros (Amazonas, Piauí, Sergipe, Mato Grosso do Sul,

Tabela 8
ESTIMATIVAS ANTERIORES DO EFEITO DA
ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DO DESTINO SOBRE
AS FINANÇAS ESTADUAIS

(em % do ICM de cada estado/região)

ESTADOS	1985	1980	1979
NORTE	-22,6		
Acre	-5,8	23,3	50,2
Amazonas	-94,6	-103,2	-66,8
Pará	55,7	72,7	87,9
Rondônia	-37,1	—	—
NORDESTE	3,0		
Maranhão	49,6	70,2	48
Piauí	45,5	59,5	101,2
Ceará	22,8	41,3	47,4
Rio Grande do Norte	37,8	49,4	38,8
Paraíba	34,9	27,4	38,3
Pernambuco	-5,8	20,0	24,4
Alagoas	19,3	29,6	23,2
Sergipe	40,3	54,4	83,2
Bahia	-17,3	-6,5	8,5
CENTRO-OESTE	4,7		
Mato Grosso	-2,6	46,3	55,6
Mato Grosso do Sul	-17,8	7,5	2,1
Goiás	1,3	17,6	16,8
Distrito Federal	47,4	83,9	83,6
SUDESTE	-2,2		
Minas Gerais	-5,5	9,7	-4,9
Espírito Santo	-4,6	0,4	8,0
Rio de Janeiro	36,7	15,3	7,7
São Paulo	-12,4	-18,3	-13,8
SUL	6,8		
Paraná	7,7	11,9	6,7
Santa Catarina	-2,0	7,1	1,3
Rio Grande do Sul	7,7	10,0	4,0

FONTE: 1985: Varsano (1987);
1980 e 1979: Ueda e Torres (1984).

Espírito Santo, Santa Catarina e Rio Grande do Sul), com base em cálculos efetuados para dois anos subsequentes, não pode ser atribuída a mudanças estruturais na matriz de comércio. Por mais que os esforços para refazer essas mesmas contas sejam bem-sucedidos, é importante *relativar* o peso que a realização de novas estimativas deverá ter nas decisões que deverão encaminhar a aprovação da mudança.

Para suprir a deficiência de informações e a conseqüente suspeita de que resultados aparentemente favoráveis podem não estar espelhando a realidade dos fatos, é necessário que o cálculo estatístico seja acompanhado de uma cuidadosa análise qualitativa. O exame de cada caso poderá, então, ser conduzido de modo mais equilibrado, levando em conta:

- a) o resultado da estimativa, acompanhado de uma criteriosa avaliação de sua acuidade; e
- b) a realização de exercícios alternativos de simulação dos impactos financeiros da proposta, conduzidos com base em hipóteses compatíveis com as peculiaridades de cada caso.

Suponha, por exemplo, o caso de um estado de base produtiva primária, com elevada participação de produtos de agropecuária na sua pauta de comércio interestadual e internacional, renda *per capita* baixa, mas altamente concentrada, e pequena densidade populacional. Suponha, ainda, que as estatísticas oficiais registrassem para esse caso uma pequena posição deficitária no comércio inter-regional. Em princípio, essa conjugação de fatores constituiria um caso no qual a adoção do IVA, segundo o princípio do destino, poderia causar grandes receios, do ponto de vista estrito das autoridades fazendárias. Uma avaliação mais cuidadosa das vantagens da proposta poderia, no entanto, ser suficiente para afastá-los.

Convém desenvolver um pouco mais os argumentos que podem sustentar a afirmação de que as apreensões existentes são infundadas. A tese que ainda carece de comprovação é a de que os ganhos de arrecadação provenientes da ampliação do campo de aplicação do imposto estadual são suficientes para compensar as perdas provocadas pela adoção do princípio do destino, nos casos em que isso vier a ocorrer.

Cabe assinalar, de início, que a substituição das regras atualmente aplicadas pelo ICMS ao comércio interestadual por outras compatíveis com o princípio do destino

Tabela 9
ESTIMATIVAS ANTERIORES DO EFEITO DA
INTEGRAÇÃO DO IPI AO ICM

(em % do ICM de cada estado/região)

ESTADOS	1985	1980	1979
NORTE	21,3		
Acre	41,9	—	—
Amazonas	14,5	-0,1	—
Pará	28,0	15,2	—
Rondônia	18,8	—	—
NORDESTE	14,5		
Maranhão	42,1	7,0	6,0
Piauí	31,9	2,0	1,6
Ceará	19,4	11,0	7,8
Rio Grande do Norte	23,0	2,3	6,5
Paraíba	22,9	22,7	16,0
Pernambuco	11,9	18,3	6,2
Alagoas	11,3	2,2	3,8
Sergipe	14,4	4,9	10,8
Bahia	9,7	14,6	9,7
CENTRO-OESTE	19,7		
Mato Grosso	17,0	1,5	0,7
Mato Grosso do Sul	14,2	1,7	2,7
Goiás	20,7	4,4	1,6
Distrito Federal	26,8	10,2	10,1
SUDESTE	16,8		
Minas Gerais	14,6	9,5	9,2
Espírito Santo	15,7	5,4	4,7
Rio de Janeiro	21,5	32,2	27,9
São Paulo	15,9	24,4	29,0
SUL	16,0		
Paraná	19,2	13,3	12,1
Santa Catarina	15,6	19,1	21,2
Rio Grande do Sul	14,2	14,7	8,8
BRASIL	16,6		

FONTE: 1985: Varsano (1987).
1980 e 1979: Ueda e Torres (1984).

produz, isoladamente, ganhos de arrecadação para todos os casos em que o déficit inter-regional supera em 50% o valor das exportações. Tal resultado decorre da diferença entre as alíquotas cobradas na fronteira para o caso típico de um estado "consumidor"; ele arrecada 12% sobre o valor de suas exportações e 10% (diferença entre a alíquota interna e a interestadual) sobre o valor de suas importações. Os ganhos de arrecadação são crescentes para saldos negativos percentualmente superiores ao mencionado, conforme mostram os resultados da simulação retratada no Gráfico 1. Já o Gráfico 2, construído sobre a mesma hipótese do anterior, para retratar o caso de situações superavitárias no comércio Sul — Norte, mostra um resultado quase simétrico: as perdas ocorrem a partir do momento em que os superávits ultrapassam em 75% o valor das importações, alcançando índices cada vez mais elevados a partir de então.⁴

Em ambos os casos, os resultados apontados seriam bastante distintos para desequilíbrios comerciais resultantes do comércio intra-regional. Como a diferença entre a alíquota na fronteira é mais reduzida nesses casos (excetua-se o do Espírito Santo na região Sudeste), o efeito sobre a arrecadação é neutro para situações em que o saldo comercial é nulo. Posições deficitárias corresponderiam a ganhos crescentes de arrecadação maiores do que os obtidos em situações análogas no comércio inter-regional. Por razões semelhantes, a situação inversa — superávit no referido comércio — produziria perdas de arrecadação desde o primeiro momento, atingindo, para índices de superávit equivalentes, porcentagens mais elevadas do que as relativas ao desequilíbrio nas trocas inter-regionais (ver Gráficos 1 e 2).

Deduz-se, das observações anteriores, que o impacto de adoção do princípio do destino sobre a distribuição da receita do imposto estadual será tanto mais positivo para os estados menos desenvolvidos, quanto maior for a parcela do seu déficit comercial que resulta de transações intra-regionais, comparativamente ao déficit resultante do comércio realizado com as regiões mais desenvolvidas. O quadro seguinte reúne as várias combinações possíveis a esse respeito.

Quadro 5

EFEITO DA ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DO DESTINO SOBRE A ARRECADAÇÃO ESTADUAL PARA DISTINTAS COMBINAÇÕES COM RESPEITO AO TAMANHO E À COMPOSIÇÃO DO DÉFICIT DE TRANSAÇÕES INTERESTADUAIS

VOLUME DO DÉFICIT	PARTICIPAÇÃO DO DÉFICIT RESULTANTE DE TRANSAÇÕES INTER-REGIONAIS NO TOTAL		
	Baixa	Média	Alta
Alto	GGGG	GGG	GG
Médio	GGG	GG	G
Baixo	G	I	P

Nota Considerou-se alto o déficit que supera em 100% as exportações, e baixo aquele que for inferior em 50% ao mesmo montante. Para a participação do comércio inter-regional, supôs-se que mais de 80% caracterizam a coluna alta, enquadrando-se a baixa em níveis inferiores a 50%. G refere-se a ganhos, P a perdas e I a uma situação indefinida.

O exercício anterior refere-se ao caso dos estados deficitários de regiões menos desenvolvidas, para os quais a alíquota aplicada às compras realizadas no Sul-Sudeste (exceto Espírito Santo) é de 7%. Suas conclusões não se aplicam, portanto, ao comércio inter-regional que ocorre no sentido inverso.

É importante destacar que as simulações analisadas foram construídas com base na situação mais geral: alíquotas interestaduais de 7% ou 12%, conforme o caso, e

⁴ O Gráfico 1 refere-se ao déficit no comércio inter-regional de estados menos desenvolvidos com os de maior desenvolvimento (sentido Norte — Sul), e o Gráfico 2 ao superávit no comércio inter-regional de estados mais ricos com os mais pobres (sentido Sul — Norte). Para o comércio intra-regional, a diferença devida ao sentido do comércio não se aplica.

alíquota interna de 17% ou 18%. Não foi considerada a possibilidade de a adoção do princípio do destino propiciar ganhos adicionais para os estados deficitários no comércio interestadual em decorrência da cobrança de alíquotas mais elevadas sobre os produtos de menor essencialidade, que, normalmente, compõem uma boa parte da sua pauta de importações. Essa avaliação é mais complexa, uma vez que requer o conhecimento da estrutura das importações e das alíquotas atualmente praticadas em cada caso, mas o seu efeito não pode ser desprezado. O fato de ele não haver sido incluído nas simulações significa que a possibilidade de perdas, que foi assinalada, pode ser superada.

A primeira conclusão que se extrai da análise desenvolvida até aqui e do conhecimento disponível sobre o comércio interestadual no Brasil é que somente o efeito isolado da adoção do princípio do destino já traz ganhos de arrecadação para a maior parte dos estados brasileiros. Esse resultado já havia sido apontado nas estimativas realizadas por Varsano e Torres, comentadas anteriormente, e é ratificado pela análise das últimas informações disponíveis sobre o comércio interestadual, publicadas pelo antigo Ministério da Fazenda.

Voltamos à pergunta formulada mais atrás. Nos casos em que o efeito isolado da adoção do princípio do destino pode provocar perdas de receita, são essas perdas compensadas pela ampliação da base do imposto que resulta da transformação do ICMS no IVA?

Para que a pergunta anterior seja respondida, é necessário avaliar os ganhos decorrentes da ampliação do campo de competência da tributação estadual propiciado pela extinção do IPI e pela incorporação dos serviços. Intuitivamente, a compensação é uma decorrência do fato de que os estados que podem vir a acusar perdas provenientes da adoção do princípio do destino são os que detêm maior nível de desenvolvimento e maior potencial de consumo. A plena tributação do consumo de mercadorias e de serviços, com alíquotas mais elevadas aplicadas aos bens de menor essencialidade, deve ser, nesse caso, suficiente para reequilibrar as finanças estaduais.

O efeito da captação pelo IVA de parte do que hoje é tributado pelo IPI depende:

- a) da diferença entre a alíquota do IVA e a alíquota média do IPI para os produtos que não são incluídos na categoria dos impostos especiais; e
- b) da participação atual do imposto sobre o consumo de produtos industrializados (cobrado nas várias etapas do ciclo de produção e comercialização) na receita estadual;

Possíveis combinações destas duas variáveis permitem simular os ganhos de arrecadação estadual decorrentes da estimativa do IPI, de acordo com a Tabela A-5. Os resultados dessa simulação para três hipóteses, com relação ao acréscimo médio na alíquota do imposto estadual sobre bens industrializados de consumo, estão retratados no Gráfico 3.

Depreende-se, dessa forma, que a possibilidade de ganhos situados na faixa de 10% a 20% abrange um bom número de combinações; elas referem-se a participações de produtos industrializados na arrecadação do ICMS situadas no intervalo de 30% a 60%, combinadas com diferenciais de alíquotas (IVA-IPI) situados entre 3% e 7%. Importante notar que um acréscimo de alíquota da ordem de 7% significaria tributar, pelo IVA, os bens industrializados de consumo que hoje sofrem a incidência do IPI a uma alíquota de 25% — uma hipótese plausível, em virtude do fato de o IPI já ser um imposto seletivo. Para situações extremas — elevada participação de bens de consumo industrializados na arrecadação — uma diferença de alíquotas de 7% poderia produzir ganhos na faixa dos 30%. Note-se que ganhos situados no intervalo de 10% a 20% abrangem a maior parte dos resultados constantes das estimativas apresentadas na Tabela 9, estando mais próximos dos números referentes ao cálculo efetuado com base no ano de 1985. Apesar das diferenças encontradas

nas três estimativas reunidas nessa tabela, elas são consistentes com os ganhos esperados para os estados do Sul, do Sudeste, e para os estados mais industrializados do Nordeste (Bahia, Pernambuco e Ceará), demonstrando que a compensação proveniente da incorporação da maior parte do IPI ao IVA é suficiente para reequilibrar as finanças daqueles estados que podem vir a ser mais afetados pelo efeito isolado da aplicação do princípio do destino às operações interestaduais.

Com respeito à incorporação dos serviços à base do IVA, as expectativas de ganhos são mais modestas. Ressalte-se que alguns importantes componentes do terciário moderno (como os transportes, as telecomunicações e a energia) já foram incorporados ao tributo estadual em 1988. Além disso, a exclusão do governo e dos intermediários financeiros torna a base adicional a ser captada pelo IVA ainda mais estreita; ela corresponderia, de fato, aos serviços hoje tributados pelo ISS, e ao efeito da integração sobre os índices de sonegação do tributo. Supondo que a base do terciário a ser incorporada ao IVA situe-se em um intervalo compreendido entre 10% e 20% da base total desse tributo, e que esses serviços sejam tributados à alíquota básica de 18%, os ganhos de receita daí decorrentes poderiam ser da ordem de 2% a 5% (ver Gráfico 4).

A menor expectativa, referente aos ganhos provenientes da tributação dos serviços pelo IVA, comparativamente aos resultados das estimativas realizadas no passado (ver Tabela 10) decorre das modificações introduzidas pela Constituição de 1988 nessa área. A incorporação ao ICMS dos serviços mais "rentáveis", no tocante à arrecadação — energia, combustíveis, comunicações, transporte — faz com que o ganho adicional esperado seja, agora, muito mais reduzido do que o calculado sob condições diversas das que vigem atualmente.

O Quadro 6 resume os resultados da argumentação que vem sendo desenvolvida até agora, com o intuito de oferecer uma visão de conjunto do problema. Dele se deduz que a hipótese de o IVA vir a acarretar perdas de receita para qualquer estado da federação é bastante remota. Para as diferentes hipóteses em que a adoção do princípio do destino pode causar perdas isoladas, as expectativas de ganhos decorrentes da incorporação do IPI e dos serviços fornecem uma compensação adequada. Mesmo no caso de situações extremas — representadas por um mega superávit no comércio inter-regional —, a hipótese de que a resultante dos efeitos esperados é positiva é bastante plausível.

Tabela 10
ESTIMATIVAS ANTERIORES DO EFEITO DA
INTEGRAÇÃO DO ISS AO ICM SOBRE AS
FINANÇAS ESTADUAIS

(em % do ICM de cada estado/região)

ESTADOS	1985	1980	1979
NORTE	7,6		
Acre	3,3	3,4	3,4
Amazonas	6,2	0,0	0,0
Pará	8,6	5,2	5,2
Rondônia	10,0		
NORDESTE	13,7		
Maranhão	3,8	1,7	1,7
Piauí	4,4	2,3	2,3
Ceará	19,8	6,7	6,7
Rio Grande do Norte	14,1	4,5	4,5
Paraíba	6,7	3,2	3,2
Pernambuco	13,2	5,2	5,2
Alagoas	5,2	2,4	2,4
Sergipe	16,1	6,1	6,1
Bahia	15,9	10,0	10,0
CENTRO-OESTE	14,1		
Mato Grosso	2,7	1,9	1,9
Mato Grosso do Sul	2,9	3,2	3,2
Goiás	9,2	3,4	3,4
Distrito Federal	49,2	—	—
SUDESTE	21,8		
Minas Gerais	12,1	3,9	3,9
Espírito Santo	13,8	4,5	4,5
Rio de Janeiro	46,6	13,2	13,2
São Paulo	17,4	5,7	5,7
SUL	10,5		
Paraná	13,4	4,1	4,1
Santa Catarina	6,5	2,4	2,4
Rio Grande do Sul	10,2	3,5	3,5
BRASIL			

FONTE: 1985: Varsano (1987).
1980 e 1979: Ueda e Torres (1984).

Alguns casos especiais ainda merecem ser melhor examinados. Referimo-nos ao dos estados que têm uma forte dependência da venda para o exterior de produtos da agropecuária moderna e ao caso particular do estado do Amazonas, em função da existência da Zona Franca de Manaus. A mesma produziu uma situação especial: um estado altamente superavitário no comércio inter-regional, mas cuja renda e população não têm um potencial de consumo suficiente para reequilibrar as finanças, com a ampliação da base do tributo. No que se refere aos exportadores agrícolas, as dificuldades de ajustamento estariam associadas à aplicação do princípio do destino às vendas externas, e não ao comércio interestadual.

Ainda que esses dois casos representem problemas especiais, eles divergem no que diz respeito a soluções que poderão vir a ser adotadas para resolver essas especificidades. O problema da ZFM pode ser tratado no âmbito dos procedimentos administrativos a se colocar em prática para a operacionalização do princípio do destino, como foi observado no item 5.4. A respeito dos exportadores agrícolas, as dificuldades, se existentes, são de natureza meramente conjuntural e poderão ser tratadas na esfera das medidas compensatórias, a serem delineadas posteriormente.

6.4 A Carga Tributária sobre o Consumo

Conforme mencionado, um dos objetivos da reforma tributária, no campo da tributação indireta, é a transferência para o consumo do ônus que hoje é parcialmente suportado pelos investimentos, pela produção e exportação. Não se pretende que a modificação da incidência dos tributos acarrete um aumento da carga tributária suportada pelos consumidores brasileiros. O propósito é o de melhorar a sua repartição, mediante melhor aderência do sistema ao princípio de seletividade dos impostos, em função de essencialidade dos bens. A tributação abrangente do consumo, com alíquotas mais modestas, trará ganhos de receita pelo desincentivo à sonegação, sem agravar ainda mais as já precárias condições de sobrevivência do trabalhador brasileiro.

No tocante ao IVA, as estimativas conhecidas indicam que ele seria, individualmente, o mais importante imposto do sistema tributário brasileiro, do ponto de vista do volume de arrecadação. Mais de 40% da arrecadação total poderia ser obtida com a aplicação desse imposto [Rezende *et alii* (1987)], uma porcentagem bastante superior à alcançada pelo ICMS no total da carga tributária nacional. Com a adoção desse tributo, a receita própria dos estados seria fortalecida, trazendo ganhos expressivos para os propósitos de autonomia federativa. Nos níveis atuais de tributação, a ampliação da base elevaria a arrecadação desse tributo para índices próximos a 8,5% do PIB.

A carga tributária sobre o consumo compreende, ainda, os impostos especiais e o de importação. No caso dos especiais, o tamanho da carga depende da lista dos produtos incluídos nesta categoria e das alíquotas a serem adotadas. Para uma lista restrita — fumo, bebidas e veículos automotores —, a arrecadação atual do IPI aponta para uma carga tributária da ordem de 0,8% do PIB. A inclusão de outros produtos na esfera dos impostos especiais poderia alçar a respectiva carga tributária para índices próximos a 1,5% do PIB. Como os impostos sobre a importação não têm função de prover recursos para o governo, sua participação no conjunto dos impostos sobre o consumo seria desprezível.

No cômputo geral, portanto, estima-se que a carga de impostos sobre o consumo no Brasil possa situar-se na faixa dos 11% do PIB — a metade da carga tributária global que vem sendo observada atualmente. Esse nível seria suficiente para aproximar a estrutura tributária brasileira dos padrões atualmente observados nos países desenvolvidos.

Mais importante do que o efeito imediato da mudança na estrutura tributária é a perspectiva que se abre para que os problemas de financiamento do setor público

venham a ser resolvidos pela ampliação da base dos impostos, e não pelo aumento de suas alíquotas. De acordo com os dados das contas nacionais, o consumo interno representa cerca de 75% do PIB brasileiro. Se todo ele fosse alcançado pela tributação, a arrecadação dos impostos incidentes sobre esta base poderia superar os níveis atuais, com alíquotas substancialmente reduzidas para os bens de maior grau de essencialidade.

7. RESUMO E CONCLUSÕES

Convém ressaltar os principais argumentos que sustentam a proposta de adoção do IVA, em conformidade com a análise desenvolvida neste trabalho. Eles abrangem os cinco ângulos sob os quais a revisão tributária deve ser observada: o político, o econômico, o social, o administrativo, e o financeiro. Um resumo das considerações a respeito é apresentado em seguida:

a) *Aspectos Políticos*

O IVA é o passo definitivo na direção da autonomia federativa, iniciada com o processo de abertura política e de elaboração da nova Constituição. A autonomia dos estados-membros de uma federação não pode descansar na solução aparentemente fácil do aumento de transferências. É necessário que ela seja reforçada por um maior compromisso das autoridades públicas com os seus contribuintes, e vice-versa. A ética tributária, profundamente "arranhada" nos últimos anos, somente será restabelecida à medida que as alíquotas dos impostos forem fixadas em índices aceitáveis e que houver clara percepção, por parte do contribuinte, do montante de sua contribuição para o financiamento das ações a cargo do estado. A tributação do consumo, segundo o figurino moderno do IVA, estabelece um vínculo estreito entre a base impositiva dos governos estaduais e o poder aquisitivo de sua população. A transferência de parte desse poder aquisitivo para o poder público, sob a forma de tributos, deve estar fundamentada no reconhecimento de que ela corresponde ao legítimo pagamento dos bens e serviços de interesse coletivo, que integram o conjunto das responsabilidades públicas de competência dos governos estaduais. A contrapartida da autonomia é a responsabilidade. Contribuintes responsáveis são uma decorrência da legitimação do gasto público propiciada pelo fortalecimento dos laços de co-responsabilidade entre o estado, a administração pública e o cidadão-consumidor-contribuinte. O IVA é uma peça importante para o fortalecimento desta relação.

b) *Aspectos Econômicos*

Concentrar o ônus da tributação sobre mercadorias e serviços no consumo, desonerando a produção, os investimentos e a exportação, é a principal vantagem do IVA, sob o aspecto econômico. A tributação do consumo tem a dupla vantagem de reduzir o custo e de estimular os investimentos, contribuindo para ampliar a renda e as oportunidades de emprego. Desonerar a produção e as exportações não é um ato similar à concessão de um benefício fiscal; é o reconhecimento de que o crescimento econômico é a única forma de assegurar bases estáveis e crescentes para o próprio financiamento do governo. As desigualdades fiscais decorrentes da concentração regional do consumo, em função do baixo nível de renda *per capita* de regiões menos desenvolvidas, devem ser corrigidas por transferências compensatórias — a cargo da União — e por programas de investimento voltados para a promoção do desenvolvimento das regiões economicamente mais atrasadas do país. O IVA é, ainda, a solução definitiva para a recorrente guerra fiscal que redundava em prejuízo para todos os estados brasileiros. Sua adoção dispensa a submissão de todos a regras adotadas por unanimidade, abrindo espaço para o efetivo exercício da autonomia federativa no campo da tributação.

c) *Aspectos Sociais*

A seletividade na tributação do consumo, propiciada pela adoção do IVA, é o caminho moderno para o alcance dos objetivos de justiça fiscal. O consumo conspicuo é

que deve sofrer um ônus tributário mais elevado, de forma a permitir que os bens de primeira necessidade sejam isentos ou sofram uma incidência tributária reduzida. O efeito social da tributação do consumo pelo IVA é ampliado pela desoneração dos investimentos, cujo crescimento é indispensável para a geração de maiores oportunidades de emprego e pela retirada dos tributos que oneram a produção e a exportação, limitando as possibilidades de expansão da renda e de melhorias salariais.

d) *Aspectos Administrativos*

Algumas críticas feitas ao IVA sugerem que ele é um imposto complexo, cuja administração impõe um custo excessivo ao contribuinte, que é obrigado a manter um vultoso aparato administrativo para cumprir com suas obrigações fiscais, além de exigir a manutenção pelo poder público de um caro sistema de controle e fiscalização. Estas críticas são improcedentes. O que eleva os custos hoje suportados pelas empresas no Brasil, para atender às exigências do fisco, a níveis absurdos, não é a contabilidade requerida para o adequado funcionamento de um imposto sobre o valor agregado (a operação do IVA é semelhante à do ICMS); o que, sim, impõe custos elevados às empresas é a multiplicidade de tributos incidentes sobre a produção, circulação e consumo de mercadorias e serviços, a variada legislação que rege a cobrança desses tributos, e a velocidade com que as normas aplicadas a cada um deles é alterada. A simplificação propiciada pelo IVA acarretará uma notável redução dos custos administrativos para as empresas, vez que a contabilidade delas exigida não vai além do que é necessário em qualquer empresa moderna. Para pequenas e médias empresas, a utilização de procedimentos simplificados, como é praticado atualmente no âmbito do ICMS, resolve o problema. A autofiscalização embutida no mecanismo de débitos e créditos, utilizada na aplicação do IVA e reforçada pela adoção do princípio do destino nas vendas interestaduais, é um fator de redução dos custos governamentais de controle e fiscalização do tributo.

e) *Aspectos Financeiros*

A grande preocupação que existe com respeito ao impacto financeiro do IVA é o receio de que ele venha a acarretar uma redistribuição de receita que comprometa o equilíbrio das finanças de algumas unidades da federação. Conforme demonstram os resultados da simulação efetuada neste trabalho, que ratificam conclusões já apontadas em estudos anteriores sobre o mesmo tema, a hipótese de virem a ocorrer perdas de arrecadação é limitada a alguns poucos casos especiais, cuja solução está fora do âmbito desse tributo. Para esses casos, a implementação de medidas compensatórias, desenhadas de forma a que seja obedecido o princípio de que a reforma tributária não deve alterar o atual perfil de repartição das rendas públicas na federação brasileira, é a solução recomendada. Há dois outros aspectos importantes a ressaltar, com respeito às conseqüências financeiras do IVA. Primeiro, o de que ele reequilibra a distribuição regional da receita do imposto estadual, vinculando-a à repartição do consumo, e não à da produção, como atualmente. Segundo, o de que ele torna a base da tributação estadual compatível com o tamanho e o dinamismo de sua economia, contribuindo para uma maior estabilidade da receita, e para uma correlação mais estreita entre o crescimento dos recursos orçamentários e o incremento de renda e do poder aquisitivo da população.

Um último argumento tem, ainda, um peso considerável na defesa da tese de tributação do consumo pelo IVA. Ela é a versão tributária das reformas indispensáveis à modernização da economia e das instituições nacionais, as quais têm por finalidade promover a integração competitiva do país ao mundo moderno. Em um mundo que caminha no sentido da consolidação de blocos regionais e da livre circulação internacional, de pessoas e de mercadorias, a competitividade é o elemento crucial para o progresso econômico e o bem-estar social. Nesse sentido, a eliminação dos entraves tributários ao alcance de padrões satisfatórios de competitividade, no limiar

do século XXI, é uma questão absolutamente prioritária. Não há espaço para falsas soluções milagrosas, no campo da reforma fiscal. O IVA é a única proposta que preenche os requisitos necessários ao atendimento das exigências de competitividade da economia brasileira neste final de século.

BIBLIOGRAFIA

- BANNOCK, Graham. *Taxation in the European Community: the small business perspective*. s.l.; Paul Chapman Publ., 1990.
- CNOSSEN, Sijbren. *Key questions in considering a value-added tax for Central and Eastern European Countries*. 1991. (IMF Working Paper).
- DAIN, Sulamis *et alii*. *Reforma tributária no Brasil: situação atual e cenários de mudanças*. Rio de Janeiro, 1991. Mimeografado
- ERIS, Cláudia C. C. *et alii*. *Finanças públicas*. São Paulo: Pionheira, 1983.
- GILLIS, Malcom; SHOUP, C.S.; SICAT, Gerard P. ed *Value added taxation in developing countries*. Washinton, DC: World Bank, 1990.
- HINRICHS, Harley. *A general theory of tax structure change during economic development*. Cambridge: Law Schooll of Harvard University, 1966.
- KALDOR, Nicholas. *An Expenditure tax*. London: Unwin University Books, 1955.
- PEDROSA, Ivo V. *Tributação das operações interestaduais pelo ICMS: uma proposta de mudança*. Recife: Instituto de Administração Fazendária, 1991. (Estudos e pesquisas, 2)
- REZENDE, Fernando *et alii*. *Proposta de reforma do Sistema Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1987. (Texto para discussão interna, 104).
- ___ *O peso dos impostos no custo da alimentação: análise do problema e propostas de redução*. 1991. Mimeografado
- ___ *A questão federativa no processo de reforma tributária*. 1992. Mimeografado
- SILVA, M. Conceição. *O sistema tributário e as desigualdades regionais: uma análise da controvérsia sobre o ICM*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1974. (Monografia, 13)
- AFONSO, José Roberto. *A reforma fiscal no processo de elaboração da nova Constituição*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1987. (Texto para discussão interna, 121)
- SHOUP, Carl S. *General issues on the value added tax*. IN: GILLIS, Malcom; SHOUP, Carl S.; SICAT, Gerard P. ed. *Value added taxation in developi countries*. Washington, DC, 1987.
- TAIT, Alan A. *Value added tax: administrative and policy issues*. Washington, DC: IMF, 1991. (Occasional paper, 88) IMF, .
- UEDA e TORRES. *Estrutura tributária estadual: potencialidades, adequação e reformas*. São Paulo: IPE/USP, 1984. (Relatório de Pesquisa, 18).
- VARSANO, Ricardo. *Tributação de mercadorias e serviços: estudos para reforma tributária*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1987. (Texto para discussão interna, 106).
- ___ *Avaliação do Sistema Tributário proposto no projeto de Constituição*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1987. (Texto para discussão interna, 122)
- VILLELA e AFONSO. *Características recentes da carga tributária bruta no Brasil*. Rio de Janeiro: IPEA, 1992. (Boletim Conjuntural, 18).
-

ANEXOS

(Quadros, Gráficos e Tabelas)

QUADRO 1
IVA NOS PAÍSES DA OCDE — 1991

Países	Ano de Introdução	Arrecadação a		Alíquotas b		
		% receita total	% PIB	reduzida	básica	+ elevada
COMUNIDADE EUROPEIA		-18,1	-7,3		-17,3	
DINAMARCA	1967	19,4	10,1	c	22	—
FRANÇA	1968	19,7	8,7	5,5 e 7,7	18,6	22 d
ALEMANHA OC.	1968	15,6	5,8	7	14	—
HOLANDA	1969	16,5	8	6	18,5	—
LUXEMBURGO	1970	14,2	6,1	3 e 6	12	—
BÉLGICA	1971	16,2	7,3	6 e 17 c	19	25 e 33
IRLANDA	1972	20,7	8,6	0 e 10	23	—
ITÁLIA	1973	15,2	5,6	4 e 9	19	38
REINO UNIDO	1973	16,5	6,1	0	15	—
ESPAÑHA	1986	17,1	5,6	6	12	33
PORTUGAL	1986	20,4	7	0 e 8	17	30
GRÉCIA	1987	25,3	9,1	3 e 6	18	36
OUTROS PAÍSES		-19,8	-7,8		-16,1	
SUÉCIA	1969	13,3	7,3	c	25	—
NORUEGA	1970	20,2	9,5	e	20	—
ÁUSTRIA	1973	20,6	8,6	10	20	32 f
FINLÂNDIA	1976	23,9	9,1	—	20,48	—
TURQUIA	1985	22,9	5,2	3 e 8	12	15
NOVA ZELÂNDIA	1986	17,9	6,8	—	12,5	—
ISLÂNDIA	1989	—	—	14	24,5	—
JAPÃO	1989	—	—	—	3	—
CANADÁ	1991	—	—	0	7	—

FONTE: Cnossen (1991).

- a. Ano Fiscal 1988. Médias ponderadas.
- b. As alíquotas são fixadas "por dentro", exceto Finlândia.
- c. Jorais têm alíquota zero.
- d. O governo francês pretende abolir a taxa mais elevada.
- e. Livros, jornais, alguns periódicos, assim como energia elétrica no norte da Noruega, têm alíquota zero.
- f. Na Áustria, a taxa mais elevada se aplica apenas a carros de passageiros, motos, barcos de luxo e aviões.

QUADRO 2
TAXAS PERCENTUAIS DE IVA

Países	Data da Introdução/ Proposição do IVA	Aliquotas	
		Na Introdução	Em 01/07/91
ÁFRICA DO SUL	set 1991	10	
ALEMANHA OC.	jan 1968	5-10	7-17
ARGÉLIA	jan 1992		
ARGENTINA	jan 1975	16	16-25
ÁUSTRIA	jan 1973	8-16	10-20-32
BÉLGICA	jan 1971	6-14-18	1-6-17-19-25-33
BENIN	abr 1991	18	18
BOLÍVIA	out 1973	5-10-15	11.1
BRASIL	jan 1967	15	9-11
BRASIL	1992	15	17
BULGÁRIA	1992		
BURKINA FASO			
CANADÁ	jan 1991	7	7
CHECOSLOVÁQUIA			
CHILE	mar 1975	8-2	18
CHIPRE			
COLÓMBIA	jan 1975	4-6-10	4-6-10-15-20-35
CORÉIA	jul 1977	10	2-3,5-10
COSTA RICA	jan 1975	10	8
COTE d'IVOIRE	jan 1960	8	11,11-25-35,13
DINAMARCA	jul 1967	10	22
EL SALVADOR			
EQUADOR	jul 1970	4-1	6
ESPAÑA	jan 1986	6-12-33	6-12-33
EUA			
FILIPINAS	jan 1988	10	10
FINLÂNDIA	out 1990	17	17
FRANÇA	jan 1968	6,4-13,6-20-25	2,1-4-5,5-18,6-22
GRÉCIA	jan 1987	6-18-36	3-8-18-36
GUATEMALA	ago 1983	7	7
HAITI	nov 1982	7	10
HOLANDA	jan 1969	4-12	6-18,5
HONDURAS	jan 1976	3	-1
HUNGRIA	jan 1988	15-25	14-24,5
INDONÉSIA	abr 1985	10	2,2-3,3-12,5-21
IRLANDA	nov 1972	5,26-16,37-30,26	6,5-16
ISLÂNDIA	jan 1990	14-24,5	10
ISRAEL	jul 1976	8	4-9-19-38
ITÁLIA	jan 1973	6-12-18	
IUGOSLÁVIA	1995		
JAMAICA			
JAPÃO	abr 1989	3-6	3-6
LUXEMBURGO	jan 1970	2-4-8	3-6-12
MADAGASCAR	jan 1969	6-12	15
MALÁSIA			
MALAWI	mai 1989	10-35-55-85	10-35-55-85
MALI	jan 1991	10-17	10-17
MARROCOS	abr 1986	7-12-14-19-30	7-12-14-19-30
MÉXICO	jan 1980	10	6-15-20
NICARAGUA	jan 1975	6	6-10-25
NIGÉRIA	jan 1986	8-12-18	15-25-35
NORUEGA	jan 1970	20	11,11-20
NOVA ZELÂNDIA	mai 1986	10	12,5
PANAMÁ	mar 1977	5	5
PAQUISTÃO	jul 1990	12,5	12,5
PARAGUAI	jan 1991	12	12
PERU	jul 1976	3-20-40	18
POLÓNIA			
PORTUGAL	jan 1986	8-16-30	8-17-30
QUÊNIA	jan 1990	17-20-40-50-270	17-20-40-50-270
REINO UNIDO	abr 1973	10	17,5
REP. DOMINICANA	jan 1983	6	6
ROMÊNIA			
SENEGAL	mar 1961/80		7-20-34-50
SUÉCIA	jan 1969	2,04-6,38-11,1	25
TAILÂNDIA	jan 1992	7	
TAIWAN	abr 1986	5	5-15-25
TRINIDAD E TOBAGO	jan 1990	15	15
TUNÍSIA	jul 1988	6-17-29	6-17-29
TURQUIA	jan 1985	10	1-6-8-12-20
URSS			
URUGUAI	jan 1968	5-14	12-22
VENEZUELA	1992		

QUADRO 3
CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS DE IVA NA COMUNIDADE EUROPÉIA

Países	Número de taxas positivas	Frequência da arrecadação	Administração integrada de impostos diretos/indiretos	Regras para PMEs	Valor faturamento limite para enquadramento
BÉLGICA	4	MENSAL e ANUAL	NÃO	rendimentos quadrimestrais demonstrativo simplificado	BF20m 321.000 321.000
DINAMARCA	1	TRIM	NÃO	não há	
FRANÇA	4	MENSAL	SIM	rendimentos quadrimestrais demonstrativo simplificado devoluções ou perdão	F3m 300.000
ALEMANHA OC.	2	MENSAL e ANUAL	SIM	rendimentos quadrimestrais ou anuais demonstrativo simplificado devoluções ou perdão	DM250.000 84.000
GRÉCIA	3	BIM	SIM	rendimentos quadrimestrais	DRs 6m 21.600
IRLANDA	1	BIM e MENS	SIM	não há	
ITÁLIA	4	MENSAL e ANUAL	NÃO	pagamentos quadrimestrais demonstrativo simplificado perdão	L480m 289.000
LUXEMBURGO	3	MENSAL	SIM (?)	rendimentos quadrimestrais ou anuais Isenções	
HOLANDA	2	MENSAL	NÃO	rendimentos quadrimestrais ou anuais Devoluções	
PORTUGAL	3	MENSAL	NÃO	rendimentos quadrimestrais demonstrativo simplificado perdão	4.5m 19.000
ESPANHA	3	MENSAL	SIM	rendimentos quadrimestrais demonstrativo simplificado	p50m 255.000
REINO UNIDO	1	TRIM	NÃO	rendimentos anuais	250.000

FONTES: Bannock (1990).

QUADRO 4
IMPOSTOS ESPECIAIS EXCISES NOS PAÍSES DA OCDE
ALÍQUOTAS PROPOSTAS PELA CEE E MÉDIAS ARITMÉTICAS — 1987

	Aliquotas Propostas	Média Aritmética
Bebidas Destiladas p/ litro (1)	5,08	5,08
Vinho p/ litro	0,17	0,58
Cerveja p/ litro	0,17	0,23
Cigarros p/ maço	0,39	0,39
Tabaco % preço de varejo	54,56	55,00
Gasolina p/ litro	0,34	0,34
Diesel p/ litro	0,18	0,16
"Gas Oil"p/ 1000 litros	50,00	62,00
Óleo Combustível Pesado p/ 1000 Kg	17,00	26,00

FONTE: CEE.

(1) Teor de álcool 40%.

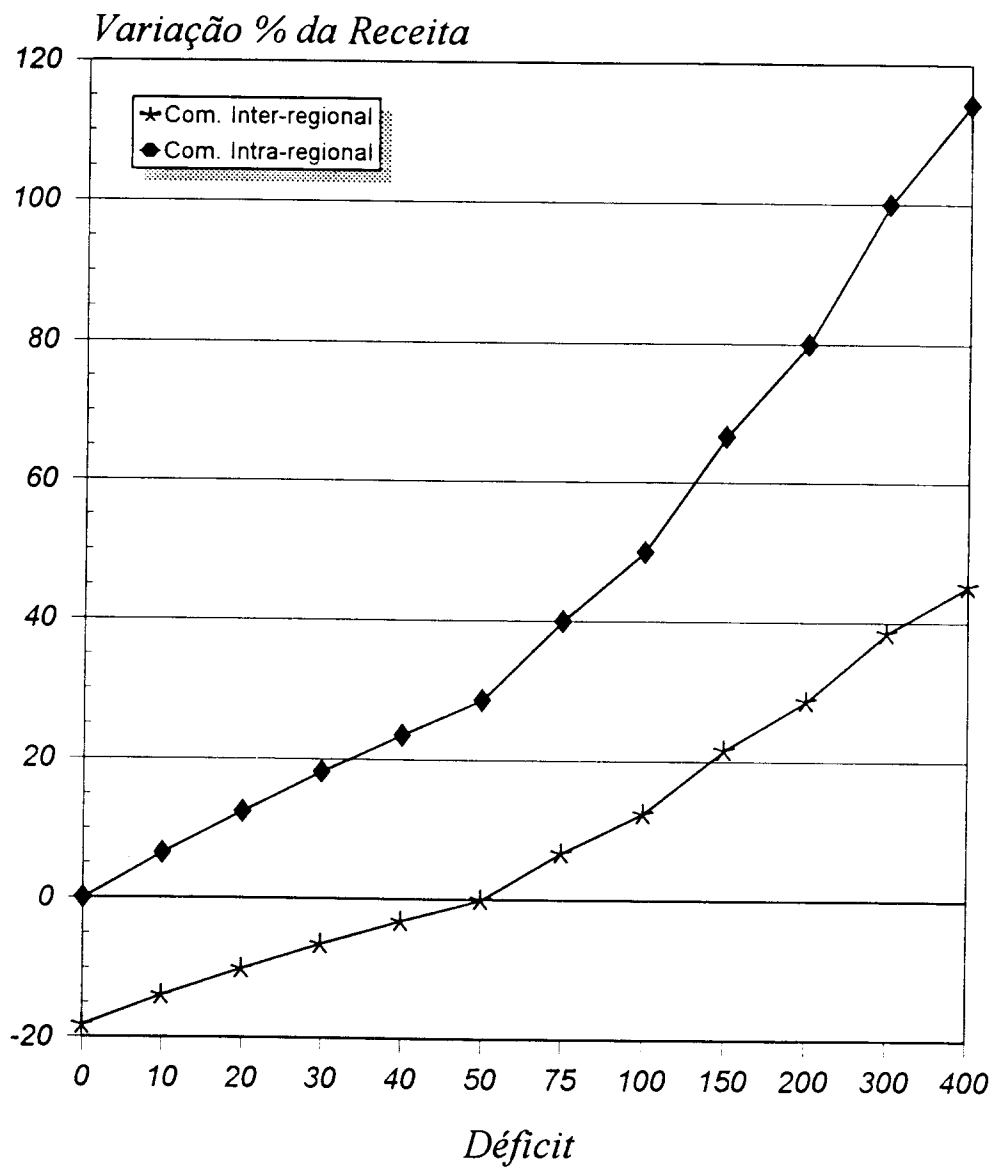
QUADRO 6
RESUMO DOS EFEITOS DA ADOÇÃO DO IVA

Posição na balança de comércio interestadual	Efeito isolado da adoção do princípio do destino
Deficitária (1)	de -18% a 0%
Superavitária (2)	de -14% a 0%
Superavitária (3)	de -25% a -14%
Superavitária (4)	de -18% a 0%
Superavitária (5)	de -40% a -25%
Ganhos decorrentes da tributação pelo IVA de parte do IPI	Efeito da incorporação dos demais serviços ao IVA
Intervalo esperado de 10% a 20%	Intervalo esperado de 2% a 5%
Situações extremas de 20% a 30%	

- (1) Déficit em comércio intra-regional inferior a 50% das exportações.
(2) Superávit em comércio intra-regional inferior a 50% das importações.
(3) Superávit em comércio intra-regional situado entre 50% e 100% das importações.
(4) Superávit em comércio intra-regional situado entre 50% e 100% das importações.
(5) Superávit em comércio intra-regional situado entre 100% e 200% das importações.

Gráfico 1— EFEITO DA ADOÇÃO DO PRINCÍPIO
DO DESTINO

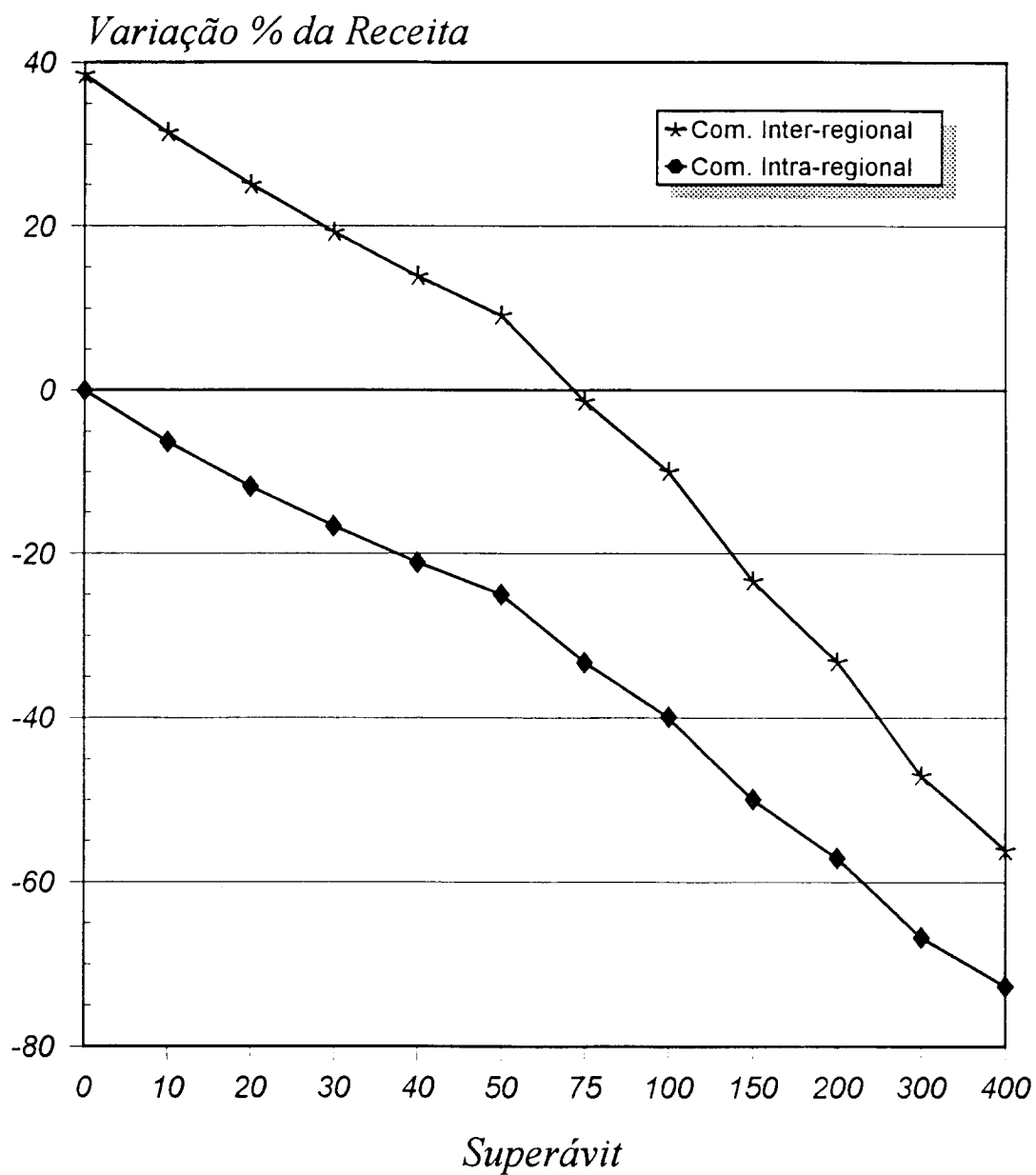
Balança Comercial Deficitária



Fonte: Tabelas A-1 e A-3

Gráfico 2 — EFEITO DA ADOÇÃO DO PRINCÍPIO
DO DESTINO

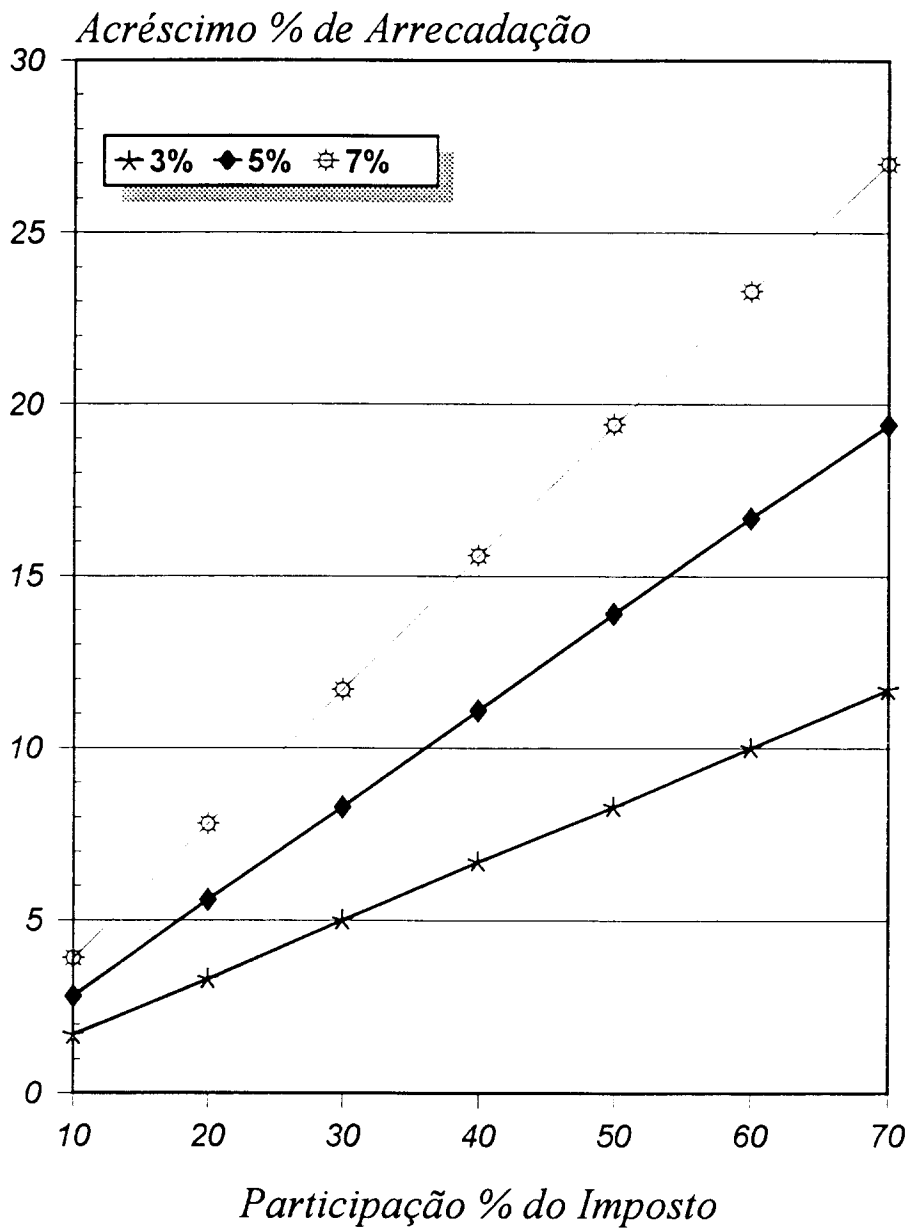
Balança Comercial Superavitária



Fonte: Tabelas A-2 e A-4

Gráfico 3 — SIMULAÇÃO DOS GANHOS

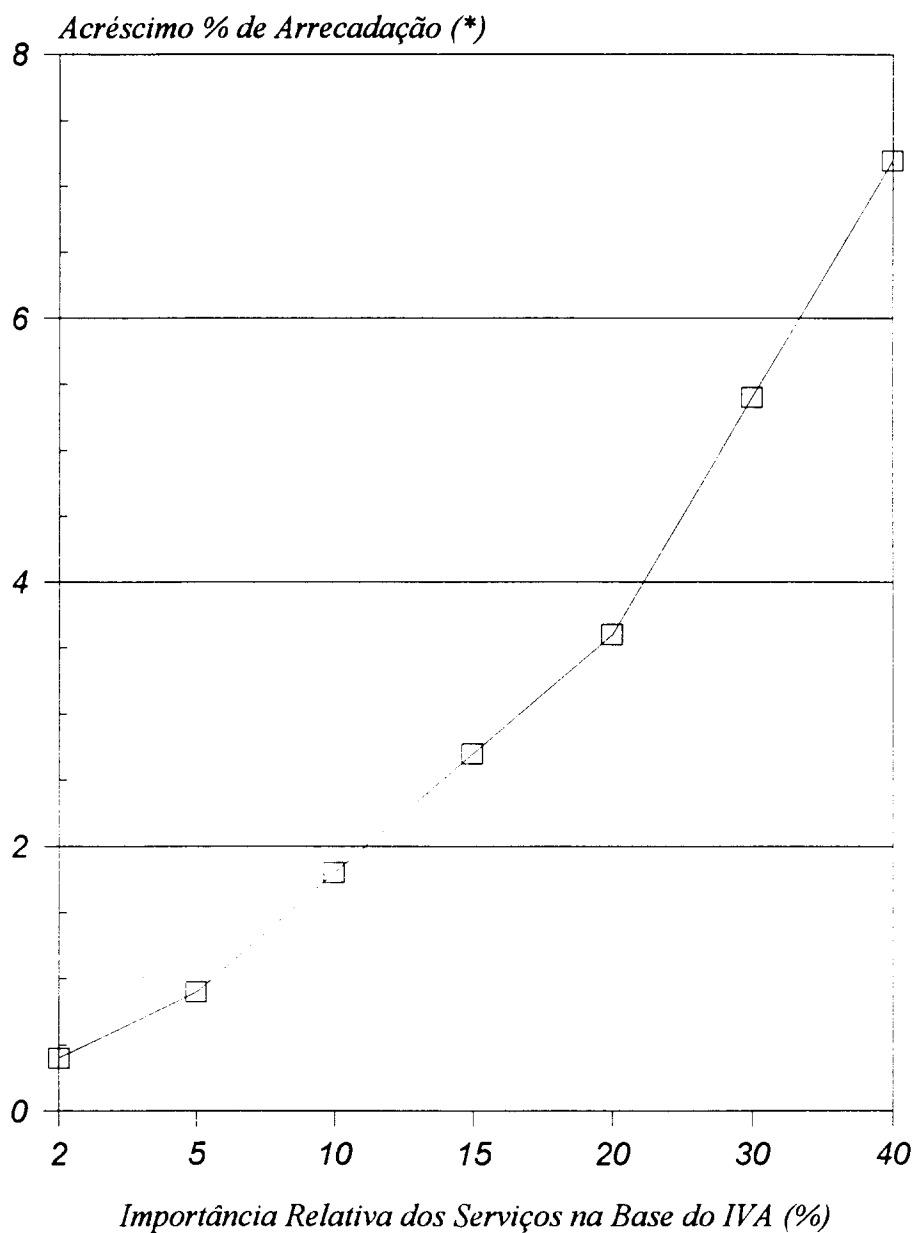
Tributação pelo IVA de Parte do IPI



Fonte: Tabela A-5

Gráfico 4 — SIMULAÇÃO DO EFEITO SOBRE
A ARRECADAÇÃO ESTADUAL

Incorporação dos Demais Serviços ao IVA



(*) Decorrente da cobrança do tributo a uma alíquota de 18%.

Fonte: Tabela A-6

TABELA A-1
SIMULAÇÃO DO EFEITO DA ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DO DESTINO
CASO A — BALANÇA COMERCIAL DEFICITÁRIA, COMÉRCIO INTER-REGIONAL

Exportações 12%		Importações 10%		Total	Déficit %	Princípio Destino	Varição % Receita	Déficit
Valor	Arrecadação	Valor	arrecadação	arrecadação	Exportação	Arrecadação	Total	Valor
200	24	200	20	44	0	36	-18,2	0
200	24	220	22	46	10	39,6	-13,9	20
200	24	240	24	48	20	43,2	-10,0	40
200	24	260	26	50	30	46,8	-6,4	60
200	24	280	28	52	40	50,4	-3,1	80
200	24	300	30	54	50	54	0,0	100
200	24	350	35	59	75	63	6,8	150
200	24	400	40	64	100	72	12,5	200
200	24	500	50	74	150	90	21,6	300
200	24	600	60	84	200	108	28,6	400
200	24	800	80	104	300	144	38,5	600
200	24	1000	100	124	400	180	45,2	800

TABELA A-2
SIMULAÇÃO DO EFEITO DA ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DO DESTINO
CASO B — BALANÇA COMERCIAL SUPERAVITÁRIA, COMÉRCIO INTER-REGIONAL

Exportações 7%		Importações 6%		Total	Superávit %	Princípio Destino	Varição % Receita	Déficit
valor	Arrecadação	Valor	Arrecadação	Arrecadação	Exportação	Arrecadação	Total	Superávit
200	14	200	12	26	0	36	38,5	0
220	15	200	12	27	10	36	31,4	20
240	17	200	12	29	20	36	25,0	40
260	18	200	12	30	30	36	19,2	60
280	20	200	12	32	40	36	13,9	80
300	21	200	12	33	50	36	9,1	100
350	25	200	12	37	75	36	-1,4	150
400	28	200	12	40	100	36	-10,0	200
500	35	200	12	47	150	36	-23,4	300
600	42	200	12	54	200	36	-33,3	400
800	56	200	12	68	300	36	-47,1	600
1000	70	200	12	82	400	36	-56,1	800

TABELA A-3
SIMULAÇÃO DO EFEITO DA ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DO DESTINO
CASO C — BALANÇA COMERCIAL DEFICITÁRIA, COMÉRCIO INTRA-REGIONAL

Exportações 12%		Importações 6%		Total	Déficit %	Princípio Destino	Varição % Receita
Valor	Arrecadação	Valor	Arrecadação	Arrecadação	Exportação	Arrecadação	Total
200	24	200	12	36	0	36	0,0
200	24	220	13	37	10	40	6,5
200	24	240	14	38	20	43	12,5
200	24	260	16	40	30	47	18,2
200	24	280	17	41	40	50	23,5
200	24	300	18	42	50	54	28,6
200	24	350	21	45	75	63	40,0
200	24	400	24	48	100	72	50,0
200	24	500	30	54	150	90	66,7
200	24	600	36	60	200	108	80,0
200	24	800	48	72	300	144	100,0
200	24	1000	60	84	400	180	114,3

TABELA A-4
SIMULAÇÃO DO EFEITO DA ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DO DESTINO
CASO D — BALANÇA COMERCIAL SUPERAVITÁRIA, COMÉRCIO INTRA-REGIONAL

Exportações 12%		Importações 6%		Total	Superávit %	Princípio Destino	Variação % Recerta	Déficit
Valor	Arrecadação	Valor	Arrecadação	Arrecadação	Exportação	Arrecadação	Total	Superávit
200	24	200	12	36	0	36	0,0	0
220	26	200	12	38	10	36	-6,2	20
240	29	200	12	41	20	36	-11,8	40
260	31	200	12	43	30	36	-16,7	60
280	34	200	12	46	40	36	-21,1	80
300	36	200	12	48	50	36	-25,0	100
350	42	200	12	54	75	36	-33,3	150
400	48	200	12	60	100	36	-40,0	200
500	60	200	12	72	150	36	-50,0	300
600	72	200	12	84	200	36	-57,1	400
800	96	200	12	108	300	36	-66,7	600
1000	120	200	12	132	400	36	-72,7	800

TABELA A-5
SIMULAÇÃO DE GANHOS DEVIDOS À TRIBUTAÇÃO PELO IVA DE PARTE DO IPI

Participação do imposto incidente sobre consumo de produtos industrializados na receita (em %)	Acréscimo percentual de arrecadação para diferentes hipóteses, com respeito à diferença entre a alíquota do IVA e a alíquota do IPI				
	2%	3%	4%	5%	7%
10	1,1	1,7	2,2	2,8	3,9
20	2,2	3,3	4,4	5,6	7,8
30	3,3	5	6,7	8,3	11,7
40	4,4	6,7	8,9	11,1	15,6
50	5,6	8,3	11,1	13,9	19,4
60	6,7	10	13,3	16,7	23,3
70	7,8	11,7	15,6	19,4	27

TABELA A-6
SIMULAÇÃO DO EFEITO SOBRE A ARRECADAÇÃO ESTADUAL DA INCORPORAÇÃO
DOS DEMAIS SERVIÇOS AO IVA

Importância relativa dos serviços na base do IVA (em % da base atual)	Acréscimo de arrecadação decorrente da cobrança do tributo a uma alíquota de 18%
2	0,4
5	0,9
10	1,8
15	2,7
20	3,6
30	5,4
40	7,2

PUBLICAÇÕES DO IPEA (TEXTOS)
1992 / 1993

TEXTO PARA DISCUSSÃO - TD

- N.º 241 "Qualidade, Eficiência e Equidade no Ensino de 1.º grau: Elementos para Reflexão e Debate", Antonio Augusto de Almeida Neto e José Parente Filho, janeiro 1992, 27p.
- N.º 244 "Dumping e o MERCOSUL", Luis Augusto Pereira Souto - Maior", fevereiro 1992, 14 p.
- N.º 245 "Uma Avaliação dos Investimentos na Infra-Estrutura Rodoviária no Período 1980/1989", Ruy Silva Pessoa, março 1992, 15 p.
- N.º 246 "Exportação: Índices Setoriais para o Período 1980/88", Armando Castelar Pinheiro, março 1992, 25 p.
- N.º 247 "Liberalização Comercial, Distribuição e Emprego", Edward J. Amadeo e José Márcio Camargo, março 1992, 18 p.
- N.º 248 "Loss in Forest Resource Values Due to Agricultural Land Conversion in Brazil", Ronaldo Serôa da Motta e Peter Herman May, março 1992, 23 p.
- N.º 249 "Análise da Estrutura Funcional do Gasto Público no Brasil 1985-1990, José Rildo de Medeiros Guedes, Eduardo Felipe Ohana e Carlos Mussi, abril 1992. 47 p. + anexos.
- N.º 250 "Previsões de Séries Econômicas com Modelos Bayesianos Univariados, Ana Beatriz S. Monteiro, Hélio S. Migon e Ajax R. B. Moreira, abril 1992, 29 p.
- N.º 251 "Proposta de um Referencial Básico para a Discussão da Seguridade Social", Francisco Eduard B. de Oliveira, abril 1992, 28 p.
- N.º 252 "Considerações sobre o Sucateamento da Rede Pública e Privada de Saúde, André Cezar Médici e Francisco E. B. de Oliveira, abril 1992, 17 p.
- N.º 253 "Os Programas de Alimentação e Nutrição para Mães e Crianças no Brasil", Anna Maria Medeiros Peliano, abril 1992, 22 p.
- N.º 254 "A Equação da Restrição Orçamentária do Governo: uma resenha de usos e interpretações", José W. Rossi, abril 1992, 48 p.
- N.º 255 "Setor Público Federal no Brasil: despesas com pessoal e alguns comentários sobre a isonomia salarial", Eduardo Felipe Ohana, Carlos H. F. Mussi e Ana Lúcia Dezolt, maio 1992, 16 p..
- N.º 256 "Technological Progress and Diffusion: decomposing total factor productivity growth in brazilian manufacturing", Armando Castelar Pinheiro, May 1992, 40 p.
- N.º 257 "Indicadores de Competitividade das Exportações: resultados setoriais para o período 1980/88", Armando Castelar Pinheiro, Ajax Reynaldo Bello Moreira e Maria Helena Horta, maio 1992, 60 p.
- N.º 258 "Perdas e Serviços Ambientais do Recurso Água para Uso Doméstico", Ronaldo Serôa da Motta, Ana Paula Fernandes Mendes, Francisco Eduardo Mendes, Carlos Eduardo Firckkmann Young, maio 1992, 39 p.
- N.º 259 "Inflação e Hiato de Produto: Experiências e Sugestões", Carlos H. F. Mussi e Eduardo Felipe Ohana, maio 1992, 18 p.
- N.º 260 "Capital Estrangeiro no Brasil: Expectativas quanto à Reversão de Comportamento", Daniel Lafeté, maio 1992, 11 p.
- N.º 261 "As Empresas Estatais e o Programa de Privatização do Governo Collor", Armando Castelar Pinheiro e Fábio Giambiagi, maio 1992, 62 p.
- N.º 262 "Experiências Espanholas e Francesas em Programas de Qualidade", Antonio Carlos da R. Xavier e Luis Fernando Tironi, junho 1992, 18 p.
- N.º 263 "Indicadores da Qualidade e Produtividade - um relato de experiências no setor público", Luis Fernando Tironi, Ademar Kyotoshi Sato, Bolivar Pêgo Filho, Jorge Conrado Kosak, Roberto Sant'Anna Mattos, Ruy Silva Pessoa e Sérgio Francisco Piola, junho 1992, 24 p.
- N.º 264 "As Políticas de Concorrência (ou Antitruste): um panorama da experiência mundial e sua atualidade para o Brasil", Lúcia Helena Salgado, junho 1992, 44 p.
- N.º 265 "An Econometric Model of Amazon Deforestation", Eustáquio José Reis e Rolando M. Gusmán, junho 1992, 27 p.
- N.º 266 "A Colonização Sustentável na Amazônia", Anna Luiza Ozório de Almeida, Angela Moulin S. Penalva Santos, Adriana Freitas Alves e Maria da Piedade Morais, julho 1992, 109 p.
- N.º 267 "Efeitos Dinâmicos dos Choques de Oferta e Demanda Agregada sobre o Nível de Atividade Econômica do Brasil", Elcyon Caiado Rocha Lima, Hélio S. Migon e Hedibert Freitas Lopes, julho 1992, 32 p.
-

-
- N.º 268 "Projetos de Irrigação no Vale do Baixo São Francisco", José Ancelmo de Góis, Maria de Fátima Araújo Paiva e Sônia Maria Goes Tavares, julho 1992, 40 p.
- N.º 269 "A Evolução do MERCOSUL no período de Transição: hipóteses alternativas e cenários", Pedro Motta Veiga, março 1992, 45 p.
- N.º 270 "Uma Análise dos Investimentos na Infra-Estrutura Rodoviária Federal nos Anos Oitenta", Ruy Silva Pessoa, junho 1992, 17 p.
- N.º 271 "Flexibilidade e Mercado de Trabalho: Modelos Teóricos e a Experiência dos Países Centrais Durante os Anos 80", Carlos Alberto Ramos, agosto 1992, 51 p.
- N.º 272 "Produtividade e heterogeneidade de Tamanho na Indústria de Transformação Brasileira: (1980-1985)", Mercedes Magdalena Lizardo Espinal, agosto 1992, 76 p.
- N.º 273 "Transporte Urbano de Passageiros: a tarifa como fonte de recursos", Iêda Maria de O. Lima, setembro 1992, 17 p.
- N.º 274 "O Que Demonstram os Indicadores sobre a Pobreza na Década Perdida", Luis Carlos Eichenberg Silva (Coord.), agosto 1992, 49 p.
- N.º 275 "Reshaping U.S. Foreign Policy in the 90's: a view from the periphery", Luis Fernando de Lara Resende, setembro 1992, 22 p.
- N.º 276 "As Pesquisas Francesas sobre as Condições de Trabalho e a Organização do Trabalho: dos Métodos aos Resultados", Serge Volkoff, setembro 1992, 26 p.
- N.º 277 "Metodologias para Levantamento Quantitativo sobre Difusão das Novas Tecnologias no Processo de Trabalho", Helena Sumiko Hirata e Mário Sérgio Salermo, setembro 1992, 20 p.
- N.º 278 "Poor and Non-Poor in the Brazilian Labor Market", Sonia Rocha, outubro 1992, 14 p.
- N.º 279 "A Note on Temporal Evolution of the Relationship Between Wages and Education Among Brazilian Prime-Age Males: 1976-1989", Lauro Ramos e Ricardo Paes de Barros, outubro 1992, 28 p.
- N.º 280 "Mobilidade de Renda no Brasil: 1981/1989", Ricardo Paes de Barros, Lauro Ramos e José Guilherme de Almeida Reis, outubro 1992, 22 p.
- N.º 281 "The "Abertura" in Brazil: the Day-After of the Brazilian Intelligence "Monster" ", L. A. Bittencourt Emílio, novembro 1992, 16 p.
- N.º 282 "As Políticas Federais de Desenvolvimento Urbano no Biênio 1989/1990", Edgar Bastos de Souza (org.), novembro 1992, 25 p. + anexos
- N.º 283 "O Mercosul e as Zonas Francas, Zonas de Processamento de Exportações, Áreas de Livre Comércio e Áreas Aduaneiras Especiais", Edgard Antônio Pereira e Ricardo Romano, dezembro 1992, 21 p. + anexos
- N.º 284 "A Desregulamentação do Setor Transportes: o caso do subsetor portuário", Newton Rabello de Castro Junior e Philippe Lamy, novembro 1992, 45 p.
- N.º 285 "Técnicas Empíricas de Decomposição: uma abordagem baseada em simulações contrafactuais", Ricardo Paes e Barros, Renata Jeronymo, Rosane Mendonça, Valéria Pero, Eleonora Santos e Cláudia Trindade, dezembro 1992, 23 p.
- N.º 286 "A Evolução do Bem-Estar e da Desigualdade no Brasil desde 1960", Ricardo Paes e Barros e Rosane Mendonça, dezembro 1992, 30 p.
- N.º 287 "Desempenho Exportador, Regulamentação Internacional e Privatização: o caso da siderurgia brasileira", Mário M. C. Mesquita e Leane C. Naidim, dezembro 1992, 51 p.
- N.º 288 "Distribuição de Renda no Brasil: avaliação das tendências de longo prazo e mudanças na desigualdade desde meados dos anos 70", Régis Bonelli e Lauro Ramos, janeiro 1993, 32 p.
- N.º 289 "Current Status of water Pollution Control in Brazil", Ronaldo Serôa, Guilhermino O. Filho, Francisco Eduardo Mendes, Cynthia A. Nascimento, fevereiro 1993.
- N.º 290 "Sistemas e Instrumentos de Estímulos às Exportações nos Países do Mercosul", Eduardo Augusto Guimarães, coord., janeiro 1993, 28 p. + anexo.
- N.º 291 "Informal Labor Contracts: A Solution or a Problem?", Ricardo Barros, Ricardo Mello, Valéria Pero, janeiro 1993.
- N.º 292 "Salvaguardas: Achegas a uma Nova Legislação Comun aos Países do Mercosul", Luiz A. P. Souto Maior, 24 p.
- N.º 293 "Fontes de Financiamento para a Infra-Estrutura Rodoviária Federal: necessidade de recomposição", Ruy Silva Pessoa, fevereiro 1993, 12 p. + anexo
- N.º 294 "Income Inequality in Education, and Children's Schooling Attainment in Brazil", Ricardo Paes de Barros e David Lam, março 1993, 35 p.
- N.º 295 "Modernização Tecnológica e Formação Técnico-Profissional no Brasil: impasses e desafios", Tereza Cristina Kirschner, março 1993, 54 p. + anexo.
- N.º 296 "Sistema de Informações: transporte coletivo urbano de passageiros", Lúcia Malnati Panariello, março 1993, 2 v.
- N.º 297 "Aspectos Políticos e Econômicos das Receitas e dos Gastos Públicos no Brasil", Nilson Holanda, abril 1993, 42 p.
-

-
- N.º 298 "Inflation and Unemployment as Determinants of Inequality in Brazil: the 1980", Eliana Cardoso, Ricardo Paes de Barros e André Urani, abril 1993, 29 p.
- N.º 299 "The Challenge of Reforming Social Security in Latin America", Francisco Eduardo Barreto de Oliveira, maio 1993, 39 p.
- N.º 300 "Incentivos Fiscais e Creditícios às Exportações Brasileiras: resultados setoriais para o período 1980-91", Armando Castelar Pinheiro, Cláudia Pio Borges, Sonia Zagury e Mário Mesquita, maio 1993, 39 p.
- N.º 301 "Agregação Monetária com o Índice Divisa: aplicação ao caso brasileiro", José W. Rossi, maio 1993, 27 p.
- N.º 302 "Inflação e Variabilidade dos Preços Relativos com Abordagem Novo-Clássica: teoria e evidência empírica para o Brasil", José Coelho Matos Filho, junho 1993, 51 p. + anexos

RELATÓRIO INTERNO - RI

Nota: Esta série, Relatório Interno, mudou a numeração a partir da reestruturação editorial começando do número 01, em cada Coordenação, a saber

Diretoria Executiva

- N.º 01/92 "Indústria Automobilística Brasileira: situação atual, perspectivas e sugestões para sua reestruturação", Ruy Quadros de Carvalho, junho 1992, 6 p.
- N.º 02/92 "A Inflação Esperada em 1992: simulações", Luiz Zottmann, julho 1992, 5 p.
- N.º 03/92 "Imposto sobre Transações Financeiras: reflexões e simulações", Luiz Zottmann, agosto 1992, 6p.

Diretoria de Pesquisa

- N.º 01/92 "Adam Smith, Gerson e a Cooperação", Fábio Stefano Erber, junho 1992, 13 p.
- N.º 02/92 "O Sistema de Saúde Chileno: Mitos e Realidades", André Cezar Medici, Francisco E. B. de Oliveira e Kaizô Iwakami Beltrão, agosto 1992, 105 p.
- N.º 03/92 "Proposta de um Modelo de Seguridade Social", Francisco E. B. de Oliveira, Kaizô Iwakami Beltrão e André Cezar Medici, agosto 1992, 38 p.
- N.º 04/92 "A Dimensão do Setor Saúde no Brasil", André Cezar Medici e Francisco E. B. de Oliveira, agosto 1992, 72 p.
- N.º 05/92 "Mudanças Estruturais e Políticas Industriais", Fábio Erber, agosto 1992, 16 p.

Diretoria de Políticas Públicas

- N.º 01/92 "Implantação de um Sistema de Gerência da Qualidade Total", Antônio Carlos Da Ressurreição Xavier e Rose Mary Longo, setembro 1992, 2p.

Coordenação de Política Macroeconômica - CPM

- N.º 01/92 "Saldo da Balança Comercial: atualização das projeções e simulações para o ano de 1992". Mary de Melo Souza e Moysés Tenenblat, março 1992, 1 p.
- N.º 02/92 "A Política de Juros e o Afluxo de Capitais Externos: Existe um Problema?", Eduardo Felipe Ohana, abril 1992, 3p.
- N.º 03/92 "A Capacidade de Pagamento do Setor Público: um Conceito Operacional", Eduardo Felipe Ohana, abril 1992, 3 p.
- N.º 04/92 "A Balança Comercial em 1992: atualização das Previsões e Simulações", Mary de Melo Souza e Moysés Tenenblat, maio 1992, 1 p.
- N.º 05/92 "Atualização das Previsões e Simulações para as Exportações Totais Brasileiras", Mary de Melo Souza e Moysés Tenenblat, junho 1992, 1 p.
- N.º 06/92 "A Balança Comercial Brasileira: Atualização das Projeções para o Ano de 1992", Mary de Melo Souza, julho 1992, 1 p.
- N.º 07/92 "O Saldo Comercial do Brasil em 1992: Projeções Atualizadas", Mary de Melo Souza, agosto 1992, 2 p.
- N.º 08/92 "Revisão das Projeções da Balança Comercial", Mary de Melo Souza, setembro 1992, 3 p.
- N.º 09/92 "Reforma do Sistema Financeiro Nacional", José Romeu de Vasconcelos e Roberto Shoji Ogasavara, dezembro 1992, 6 p.
- N.º 10/92 "Atualização das Projeções da Balança Comercial", Mary de Melo Souza, dezembro 1992, 3 p.
- N.º 01/93 "O Comportamento Previsto para a Produção Industrial em 1993, de Acordo com Modelos Função Transferência", Mary de Melo Souza, março 1993, 3 p.
-

Coordenação de Difusão Técnica e Informações - CDTI

- N.º 01/92 "O Saldo da Balança Comercial: simulação preliminar para o ano de 1992 - um sinalizador para a política econômica", Mary de Melo Souza e Moysés Tenenblat, janeiro 1992, 1p.
- N.º 02/92 "O Saldo da Balança Comercial : análise retrospectiva e simulação preliminar para o ano de 1992", Mary de Melo Souza e Moysés Tenenblat, fevereiro 1992, 2p.

Coordenação de Política Social - CPS

- N.º 01/92 "FGTS, Questões Atuais", Roberto A. Zomboni, setembro 1992, 5 p.
- N.º 02/92 "Descentralização Tutelada", Solon Magalhães Vianna, setembro 1992, 5 p.
- N.º 03/92 "Programas de Alimentação e Nutrição para as Crianças e Adolescentes. Qual o Destino?", Anna Maria Peliano e Nathalie Beghin, outubro 1992, 3 p. + anexo.
- N.º 04/92 "Índice de Qualificação do Corpo Docente das Universidades Brasileiras", Raulino Tramontin, outubro 1992, 25 p.
- N.º 05/92 "O Novo Padrão de Gerenciamento do Setor Público: As Organizações Para Governamentais e a Alimentação dos mais Pobres no DF", Anna Maria Peliano, novembro 1992, 03 p.
- N.º 06/92 "A Descentralização da Merenda Escolar", Anna Maria Peliano e Nathalie Begin, dezembro 1992, 4 p.
- N.º 07/92 "O Papel do Estado na Área de Alimentação e Nutrição", Anna Maria Peliano e Nathalie Begin, dezembro 1992, 10 p.
- N.º 08/92 "Brasil: Indicadores Sociais", Solon Magalhães Vianna, coord., novembro 1992, 14 p. + anexos
- N.º 09/92 "Gestão do Financiamento do Setor Público", Dilma Seli Pena Pereira, dezembro 1992, 5 p.
- N.º 10/92 "Alocação de Recursos, Eficiência, Equidade e Qualidade no Ensino Fundamental: uma estratégia de ação para o governo federal", Antonio Carlos da Ressurreição Xavier e José Amaral Sobrinho, dezembro 1992, 4 p.
- N.º 01/93 "Alguns Desafios Atuais da Formação de Professores de Educação Básica", Pedro Demo, maio 1993, 7 p.
- N.º 02/93 "A Política de Assistência Social para o Idoso no Brasil", Maria das Dores Gonçalves, junho 1993, 5 p.

Coordenação de Política Setorial - CPSe

- N.º 01/93 "Propostas para o Novo Plano Nacional de Viação - PNV", Ruy Silva Pessoa, janeiro 1993, 5 p.

Coordenação de Desenvolvimento Institucional - CDI

- N.º 01/93 "Programa da Qualidade e Produtividade: realidade ou utopia", Rose Mary Juliano Longo, fevereiro 1993, 3 p.

CADERNO DE ECONOMIA - CE

- N.º 11/92 "Tendências da Reestruturação da Indústria nos Países Desenvolvidos no Anos 80", Mariano Francisco Laplane, outubro 1992, 158 p.
- N.º 12/92 "Um "Mal Necessário"? Comercialização Agrícola e Desenvolvimento Capitalista no Brasil", Renato Sérgio Jamil Maluf, novembro 1992, 238 p.
- N.º 13/93 "Pobreza: conceito e mensuração", Maurício Costa Romão, fevereiro 1993, 209 p.

DOCUMENTO DE POLÍTICA - DP

- N.º 07/92 "Análise Econômico - Financeira dos Bancos Estaduais", José Romeu de Vasconcelos e Roberto Shoji Ogasavara, 1992, 19p. + anexos.
- N.º 08/92 "As Contribuições Sociais de Empregadores e Trabalhadores: repercussões sobre o mercado de trabalho e grau de evasão", Sandra Cristina F. de Almeida, 1992, 27 p. + anexos.
- N.º 09/92 "A Política de Medicamentos no Brasil," André César Médici, Kaizô Iwakami Beltrão e Francisco de Oliveira, março 1992, 88p.
- N.º 10/92 "A Política Salarial no Governo Collor: padrões de Negociação entre o executivo e legislativo". Maria Helena de Castro Santos, Maria das Graças Rua e Carlos R. Pio da Costa Filho, junho 1992, 27p.
- N.º 11/92 "Seguridade Social: proposta de reforma constitucional", André César Médici, Francisco de Oliveira e Kaizô Beltrão, junho 1992, 11 p.
- N.º 12/92 "Propostas de Política Social", Anna Maria Peliano (Coord.), outubro 1992, 57 p.
-

-
- N.º 13/93 "Política Social e Reforma Fiscal: as áreas de educação e saúde", Edson Nunes e José Brakarz, março 1993, 44 p.
- N.º 14/93 "O Mapa da Fome: subsídios à formulação de uma política de segurança alimentar", Anna Maria T. M. Peliano (coord.), março 1993, 9 p. + anexos.
- N.º 15/93 "O Mapa da Fome II: informações sobre a indigência por municípios da federação", Anna Maria T. M. Peliano (coord.), maio 1993, 7 p. + anexos
- N.º 16/93 "Projeto do Banco Central Independente", José Romeu de Vasconcelos, maio 1993, 16 p.
-