

## UMA REFORMA DUAL E MODULAR DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Alexandre Xavier Ywata de Carvalho<sup>1</sup>

Melina Rocha Lukic<sup>2</sup>

Adolfo Sachsida<sup>3</sup>

Carlos Wagner de Albuquerque Oliveira<sup>4</sup>

Ernesto Lozardo<sup>5</sup>

### 1 INTRODUÇÃO

Entre 1988 e 2013, o Brasil experimentou ao menos quinze reformas tributárias. Nesse período, foram adicionadas ao nosso ordenamento jurídico, em média, 31 novas normas tributárias por dia. Com isso, em 2013, o sistema tributário brasileiro passou a ser constituído por 262.705 artigos, 612.103 parágrafos, 1.957.154 incisos e 257.451 alíneas. Para dar uma noção dessa complexidade, vale a pena informar que uma empresa, comercializando seus produtos apenas dentro de seu estado, deve cumprir uma legislação de aproximadamente 3.512 normas tributárias (Amaral, Olenike e Amaral, 2013).

A complexidade tributária brasileira tem dois custos imediatos: litígios judiciais e custos administrativos para as empresas. Em relação aos primeiros, apenas em 2013 essa soma atingia o equivalente a US\$ 330 bilhões – aproximadamente 15% do produto interno bruto (PIB) brasileiro. Para efeitos de comparação, essa proporção é de 0,2% do PIB para os Estados Unidos. No Brasil, temos dezesseis processos tributários para cada grupo de dez mil habitantes; em contraste, nos Estados Unidos, tem-se um processo tributário para cada grupo de dez mil habitantes (Messias, 2013).

Em relação aos custos administrativos impostos às empresas, o sistema tributário brasileiro mostra o tamanho de sua ineficiência. De acordo com o relatório *Doing Business* (2015) do Banco Mundial, no Brasil, uma empresa de tamanho médio gasta 2.600 horas por ano com a burocracia tributária, um número

---

1. Diretor na Diretoria de Estudos e Políticas Regionais, Urbanas e Ambientais (Dirur) do Ipea. *E-mail*: <alexandre.ywata@ipea.gov.br>.

2. Professora e pesquisadora da Fundação Getulio Vargas (FGV) Rio de Janeiro. *E-mail*: <melinarochalukic@gmail.com>.

3. Diretor adjunto na Dirur/Ipea. *E-mail*: <adolfo.sachsida@ipea.gov.br>.

4. Coordenador na Dirur/Ipea. *E-mail*: <carlos.wagner@ipea.gov.br>.

5. Presidente do Ipea. *E-mail*: <lozardo@ipea.gov.br>.

absurdamente alto, quando comparado com países como o México (334 horas por ano) ou a Argentina (405 horas por ano). Para finalizar, basta ressaltar que o segundo pior país da amostra neste quesito é a Bolívia, onde se gastam 1.025 horas com esse tipo de burocracia, que, no Brasil, impõe às nossas empresas um custo administrativo quase três vezes maior do que o segundo pior país aí ranqueado (World Bank Group, 2015). Além de todas essas questões, a característica peculiar da nossa Federação e a maneira pela qual os tributos foram divididos entre os diferentes entes foram responsáveis por conflitos de diversas ordens, que acabaram por enfraquecer de maneira considerável o pacto federativo constitucional.

Essa breve introdução dá ao leitor uma visão geral de nosso sistema tributário atual. Não surpreende, portanto, que a pauta de reforma tributária esteja entre as mais necessárias para garantir racionalidade e desenvolvimento de longo prazo para o Brasil. O objetivo central deste texto é propor uma reforma da tributação sobre o consumo que seja economicamente eficiente, socialmente justa e política e operacionalmente viável. Claro que devemos fazer menção ao fato de que várias outras propostas de reforma tributária estão sendo debatidas, todas com seus devidos méritos.<sup>6</sup>

Além desta introdução, na seção 2 discutiremos as premissas que devem nortear uma proposta de reforma da tributação sobre o consumo. Na seção 3, descreveremos mais detalhadamente o modelo de tributação dual e modular sobre o consumo e a maneira de sua implementação, e na seção 4, são apresentadas as conclusões e sugestões de futuros desdobramentos para o sistema tributário nacional.

## **2 REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DO BRASIL: PREMISSAS BÁSICAS QUE FUNDAMENTAM A PROPOSTA**

A proposta aqui formulada é resultado de discussões e análises desenvolvidas por um grupo de pesquisadores do Ipea com especialistas da área tributária, e pretende apresentar tanto as premissas e condições que devem ser observadas nas discussões envolvendo a reforma tributária quanto um novo modelo de tributação sobre o consumo no Brasil.

O sistema de tributação de bens e serviços no Brasil é composto por diversos tributos que foram divididos segundo bases de incidências e entes federativos diferentes (circulação de mercadorias aos estados, prestação de serviços aos municípios e industrialização e receita/faturamento à União). Esta peculiaridade – segmentação das bases de incidência, diversos tributos onerando a mesma base e competência tributária a diferentes entes – por si só, já causa vários problemas e entraves ao sistema brasileiro. Além disso, cada um dos tributos que incidem

---

6. Em especial queremos destacar também as propostas elaboradas pelo deputado federal Haully e a apresentada pelo Centro de Cidadania Fiscal.

sobre bens e serviços igualmente apresenta limites específicos que, somados, fazem da tributação brasileira uma das mais complexas no mundo.

Os problemas do sistema tributário já são há muito tempo conhecidos e apontados por inúmeros especialistas da área e não serão objeto deste estudo. No entanto, diversas propostas foram discutidas sem obterem o êxito político necessário para aprovação. Para o avanço da reforma tributária no Brasil, parece que algumas condições precisam ser satisfeitas, ou seja, não basta somente uma proposta tecnicamente perfeita e ideal, pois qualquer uma deve observar certas premissas (que serão aqui descritas) ligadas tanto ao modelo de tributação sobre o consumo em si quanto às peculiaridades da realidade brasileira.

### **2.1 Premissa 1: o processo de reforma deve ser modular e feito em níveis federativos diferentes**

De maneira geral, não há discordâncias de como seria o formato de um sistema tributário eficiente do ponto de vista econômico. Contudo, a maioria das ideias em discussão esbarra num sério problema prático, já que mudanças nas regras que regem os tributos costumam demandar alterações na Constituição. Tal obstáculo não é trivial e lança sérios desafios à aprovação da maioria das propostas que, mesmo racionais do ponto de vista econômico, modificam a competência tributária e a repartição de tributos entre os entes, causando sérios conflitos federativos que acabam por barrar o processo de reforma. Ou seja, chegamos atualmente a um impasse: por um lado, se a reforma proposta é ampla, mesmo que tecnicamente perfeita, tende a causar grande conflito político e federativo e não é aprovada; por outro, medidas pontuais são adotadas sob a alegação de uma estratégia de fatiamento da reforma, mas que, por não terem um plano do todo e do fim a que querem chegar com tais medidas, na verdade acabam por distorcer e piorar ainda mais o sistema tributário.

A proposta que iremos apresentar lida com o problema descrito no parágrafo anterior por meio de uma estratégia modular, isto é, em vez de uma reforma ampla com a criação de um tributo único substituindo todos os demais impostos e contribuições que incidem sobre o consumo, partiremos de uma estrutura mais simples, que demanda inicialmente apenas mudanças em leis infraconstitucionais para sua aprovação. A vantagem desse procedimento modular é que ele facilita a aprovação dos primeiros passos (módulo 1). Além disso, em caso de rejeição política do módulo 2, isso não inviabiliza a operacionalização do módulo anterior, ou seja, a reforma que estamos propondo não parte do princípio de uma estratégia do tipo tudo ou nada, pelo contrário, por um lado, etapas intermediárias podem ser aprovadas sem o risco de dependerem de reformas mais profundas, por outro, ao se ter a visão do todo, bem como do fim onde se quer chegar, as medidas iniciais e intermediárias não representam meros ajustes ou reformas fatiadas, mas fazem parte de um norte bem definido.

## **2.2 Premissa 2: o ônus econômico da tributação sobre o consumo não recai necessariamente sobre o fornecedor de bens e serviços**

O objetivo geral da tributação sobre o consumo é, em princípio, impor o ônus econômico do tributo sobre o consumo doméstico final das famílias. Entretanto, a teoria econômica costuma afirmar que, na prática, o ônus tributário (que suportará o custo do tributo) é dividido entre consumidores e produtores de acordo com a estrutura de mercado na qual o agente econômico está inserido e as respectivas elasticidades das curvas de demanda e oferta. Ocorre que, por trás desse postulado, há outro princípio também muito conhecido pelos economistas, mas geralmente desconhecido pelo grande público: é impossível ao Estado determinar efetivamente sobre quem recairá o ônus tributário.

O Estado pode até eleger quem arrecadará o dinheiro para ele (contribuinte de direito ou responsável tributário),<sup>7</sup> mas é incapaz de determinar quem realmente arcará com o custo do pagamento do tributo. Tal fato ocorre já que o ônus tributário (ou seja, quem realmente paga o imposto) é determinado pelo mercado. Em outras palavras, recai mais pesadamente sobre os agentes que têm menos capacidade de ajuste (menor possibilidade de substituir seu consumo ou sua produção).<sup>8</sup>

Esta premissa é importante porque um dos entraves da reforma tributária vem de alguns setores que alegam que sofrerão um aumento da carga tributária e serão onerados mais pesadamente com as mudanças. Na verdade, é preciso desconstruir este argumento já que, conforme dito, tais setores, mesmo sendo eleitos como agente arrecadador (contribuinte de direito), não necessariamente suportarão a totalidade do custo tributário. O fornecedor de bens e serviços eventualmente repassará grande parte, quando não a totalidade, deste custo ao consumidor final (contribuinte de fato), segundo a lógica da tributação sobre o consumo.

## **2.3 Premissa 3: a técnica do valor agregado é a melhor para a arrecadação de tributos sobre o consumo**

A terceira premissa diz respeito à melhor técnica de arrecadação da tributação sobre o consumo, que pode ser feita por meio de valor agregado, monofásico tipo *sales tax* (no varejo), ou na produção. Em princípio, estas técnicas têm o mesmo efeito quanto ao ônus tributário de incidência do tributo, conforme anteriormente explicado.

Se o ônus sobre quem recairá a tributação sobre o consumo não depende da técnica de arrecadação do tributo (isto é, a repartição do encargo será equivalente se for Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA, *sales tax* ou monofásico na

7. Pela perspectiva jurídica, estabeleceu-se a diferenciação entre o contribuinte de direito – aquele que é eleito como polo passivo da obrigação tributária e quem deve recolher o valor do tributo aos cofres públicos – e o contribuinte de fato – sobre quem recai o ônus econômico e suporta o encargo tributário.

8. O livro *Economics of the Public Sector*, de Joseph E. Stiglitz, apresenta uma prova formal dos argumentos sobre a relação entre o ônus tributário e a elasticidade das curvas de oferta e demanda aqui utilizados.

produção), a pergunta que se deve fazer então é: por quais critérios deve-se definir a melhor técnica para tributar os bens e serviços?

O valor agregado, sendo – repita-se – apenas uma técnica entre diversas outras, tem-se mostrado a melhor forma de arrecadação dos tributos sobre o consumo. Vários são os motivos da superioridade do modelo IVA em relação a tributos do tipo *sales tax* (no varejo) ou monofásicos na produção. Em primeiro lugar, os IVAs são arrecadados ao longo da cadeia – a cada operação há incidência sobre o valor agregado, de modo que o total da tributação sobre o do valor agregado ao longo da cadeia é igual à alíquota sobre o preço final ao consumidor. Já no *sales tax*, toda a oneração se dá no fim da cadeia. O efeito é o mesmo do IVA, com a diferença de que a arrecadação é única e na ponta/final. O grande problema desse tipo de modelo é o alto grau de evasão (por exemplo, nos Estados Unidos, a evasão fiscal está entre 30% e 40%) e a dificuldade de fiscalização. O imposto é mais vantajoso assim porque, ao dividir o recolhimento ao longo da cadeia, facilita-se a arrecadação e fiscalização, pois os próprios agentes são incentivados a fiscalizarem seus fornecedores para poderem creditar o imposto pago.

Nos modelos monofásico/bifásico na produção e/ou distribuição, a arrecadação do tributo se dá uma única vez sobre o produtor/indústria, ou também na distribuição, se bifásico. A vantagem é a grande facilidade de arrecadação e fiscalização, principalmente em cadeias concentradas. O principal problema deste modelo, no entanto, é a tributação em cascata. Como os produtos sobre os quais incide o monofásico servem de insumos para outros produtos também submetidos a este modelo, e não há desconto de créditos dos tributos pagos, há o pagamento de tributo sobre tributo, havendo uma oneração excessiva da cadeia. Além disso, o monofásico pode incidir sobre todos os produtos ou apenas para alguns específicos, para evitar oneração excessiva. Neste último caso, pode ainda causar distorções no mercado, já que certos setores serão onerados e outros, não. O IVA, em comparação com os tributos monofásicos sobre a produção, também é mais vantajoso porque incide em cada operação e permite desconto dos créditos referente ao imposto pago nas operações anteriores, ou seja, a tributação é somente do valor agregado em cada operação, não havendo, portanto, oneração em cascata. Importante lembrar que o imposto surgiu, foi e tem sido implementado em todo o mundo em substituição a tributos monofásicos sobre a produção, justamente em razão destes problemas.

#### **2.4 Premissa 4: adoção de regime único para todos os setores de bens e serviços**

A tributação sobre o consumo por meio de um IVA, para ser eficiente, deve ser única, ou seja, sem regimes especiais de arrecadação ou alíquotas diferenciadas para certos setores ou produtos, e deve servir para arrecadar fundos aos cofres públicos,

não para fazer política social, regional ou setorial. Diferenciações de alíquotas e adoção de regimes especiais criam sérias distorções e incentivos indesejáveis tanto na tributação em si quanto no mercado.

Além disso, é falacioso o argumento que postula que cidadãos de baixa renda, por gastarem uma parcela maior de sua receita com produtos da cesta básica, terão um benefício maior com a desoneração de produtos básicos do que a população de alta renda. Quanto maior o rendimento, maior o gasto com qualquer tipo de produto – a exceção cabe somente aos bens inferiores. Daí por que, em termos absolutos, as pessoas de alta renda se apropriam de uma parcela maior dessa renúncia fiscal. Assim, melhor e mais eficiente seria tributar tudo e todos de forma igual e reverter a arrecadação em políticas sociais. Em outras palavras, os valores que deixam de ser recolhidos do consumo dos mais ricos, em virtude da desoneração dos alimentos e outros produtos básicos, poderiam ser utilizados para financiar políticas sociais ou transferência de receita aos mais pobres. As famílias de baixa renda seriam oneradas no consumo, mas tal oneração seria compensada com um montante maior a ser aplicado em políticas sociais a elas direcionadas advindas da tributação do consumo das famílias mais ricas. Em resumo, a distribuição de renda é mais eficiente quando feita via gasto público.

Cabe ressaltar que, ao se tributar de maneira diferenciada setores distintos, cria-se uma verdadeira panaceia jurídica na qual produtores de setores mais tributados questionam, administrativamente ou na justiça, a classificação fiscal de seus produtos para tentar se enquadrar na menos onerada. São vários os exemplos na literatura decorrentes dessa litigiosidade. No Brasil, podemos citar a inclusão do salmão como produto pertencente à cesta básica, e, portanto, fazendo jus a uma isenção do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

## **2.5 Premissa 5: respeito ao pacto federativo**

Todas as tentativas de reforma tributária que propuseram a adoção de um IVA (incluindo a proposta da Constituinte de 1988) foram vetadas por conflitos político-federativos. O pacto federativo constitucional brasileiro implica dar igualmente à União, aos estados e aos municípios competência tributária, que envolve três prerrogativas: *i)* criar e regular os tributos; *ii)* arrecadar; e *iii)* receber toda ou parte da respectiva receita. Ou seja, toda e qualquer proposta que diminuir alguma destas prerrogativas terá grandes chances de não ser aprovada.

Além disso, há um forte componente de *path dependence* – uma vez dada a competência tributária sobre certa base a um determinado ente federativo, é muito difícil retirá-la – e a experiência das reformas passadas demonstrou que isso acontece mesmo que se garanta manutenção das receitas via transferência. O que

parece importar é a prerrogativa de regular o tributo (conceder isenções, estabelecer alíquotas etc.). Assim, as propostas de reforma que modificam esta prerrogativa têm grandes chances de não terem êxito político. É necessário, portanto, que a proposta de reforma leve em consideração a manutenção de certa autonomia tributária dos entes federativos no que diz respeito à escolha das alíquotas e concessão de regimes especiais. Como não é possível que se mantenha esta prerrogativa por meio de um IVA – que deve ser, repita-se, aplicado uniformemente a todos os setores –, há que se garantir por outra forma a manutenção deste poder federativo. A solução trazida pela nossa proposta é a adoção de um imposto de vendas a varejo dual – repartido entre estados e municípios – para conceder a estes entes a possibilidade de competência discricionária e, ao mesmo tempo, garantir que o IVA não sofra interferências neste sentido.

## **2.6 Premissa 6: manutenção da destinação constitucional das receitas**

A Constituição de 1988 (CF/1988) criou, de forma peculiar, um regime de vinculação das receitas por meio de contribuições especiais, ou seja, PIS, Cofins, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e todas as demais que têm a destinação dos recursos vinculada constitucionalmente. Tentativas de diminuição desta ligação geraram conflito político e social em processos de reformas passadas. Além disso, garantir receitas da seguridade social também é questão de sobrevivência fiscal da União. Juridicamente, os impostos são tributos cuja receita é não vinculada, diferentemente das contribuições, assim, para manter o vínculo da arrecadação à seguridade social, seria preciso criar uma contribuição sobre o consumo no nível federal.

## **2.7 Premissa 7: o novo modelo deve prever a tributação de novas tecnologias e usar o aparato tecnológico para arrecadar**

O sistema atual de tributação sobre bens e serviços foi formado basicamente na década de 1960. Desde então várias inovações tecnológicas já foram incorporadas em nosso ordenamento jurídico, mas certamente ainda existe espaço para aprimoramentos. A adoção de um modelo IVA já acaba com uma parte dos problemas, principalmente aqueles envolvendo conflito de competência, pois tributa bens e serviços de forma igual. Uma proposta de reforma tributária deve prever como se dará a tributação dos bens intangíveis, por exemplo, além da gama dos novos serviços tecnológicos.

No entanto, a reforma também poderá utilizar as novas tecnologias relacionadas à arrecadação – como o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) e a nota fiscal eletrônica (NF-e) – para resolver problemas como repartição de receitas entre estados com a adoção da alíquota do destino e integração dos Fiscos federal, estaduais e municipais com a utilização dos modelos duais de IVA e Imposto sobre Venda a Varejo (IVV).

Com foco na eficiência, o governo federal já buscou, com o Sped, promover a integração das secretarias de fazenda federal e estaduais por meio de ações racionais voltadas para padronização e compartilhamento de informações de cunho contábil e tributário. A premissa básica era que, com maior controle dos procedimentos fiscais e contábeis e maior agilidade no acesso a informações, a fiscalização seria mais efetiva. Na base desse projeto está a NF-e, que representa um modelo nacional de documento fiscal eletrônico e substitui a emissão do documento em papel, reduzindo custos, simplificando as rotinas dos contribuintes e possibilitando o acompanhamento em tempo real das operações comerciais pelo Fisco, ou seja, estas inovações certamente poderão ser utilizadas para facilitar várias questões de cunho operacional (que no passado não podiam ser feitas) envolvendo a reforma tributária.

São inquestionáveis os benefícios já obtidos e que poderão ser aproveitados em um novo modelo de tributação do consumo com a implantação do Sped e da NF-e, tanto para as empresas quanto para a Receita Federal, pois garantem a padronização das informações, a agilidade no acompanhamento fiscal e contábil, a segurança e o controle. Isso resulta em redução de fraudes e consequente aumento na arrecadação. Há ainda outras vantagens desse sistema, como a construção de bancos de dados a partir dos registros administrativos das NF-e, que gera inúmeras possibilidades de estudos.

### **3 PROPOSTA DE REFORMA DUAL E MODULAR DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO**

Diante das premissas colocadas, propõe-se nesta seção um novo modelo de tributação do consumo no Brasil. A ideia é a criação de um regime de IVA-dual, em que esse tipo de tributação fique repartido entre União e estados, tal como já ocorre atualmente, todavia, de maneira insatisfatória. Além disso, tendo em vista que a tributação sobre os serviços passará à base do IVA estadual, prevê-se uma cobrança de impostos das vendas a varejo por parte dos municípios. O IVV também é proposto para a esfera estadual, com a finalidade de permitir aos estados certa autonomia e discricionariedade com relação à diferenciação de alíquota e concessão de regimes especiais, já que, no IVA estadual, a utilização de tais prerrogativas não será possível. A proposta é, assim, fazer adaptações – separadamente, mas concomitantemente – nos regimes de tributação atual nos níveis federal, estadual e municipal para se criar IVA e IVV em dois níveis. A reforma seria repartida, então, em três módulos, conforme será detalhado a seguir.

#### **3.1 Módulo 1: nível federal**

No nível federal, propõe-se a adoção de duas medidas: *i)* substituição do PIS e da Cofins por um imposto ou contribuição sobre o consumo – IVA; e *ii)* transformação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em um imposto seletivo, do tipo



*excise tax*. Antes de prosseguir cabe ressaltar que as mudanças desta fase demandam apenas leis infraconstitucionais para sua aprovação.

### 3.1.1 Criação da Contribuição Federal sobre o Consumo (CFC) – IVA federal

A primeira medida seria a substituição e adaptação do PIS e da Cofins para a criação de uma CFC, no modelo da técnica sobre o valor agregado. Pode-se partir da proposta de reforma do PIS e da Cofins, atualmente em debate pelo Ministério da Fazenda (MF), e fazer alguns ajustes necessários para transformar a nova contribuição em um verdadeiro tributo sobre o valor agregado. Segundo as contas de nossa equipe técnica, a alíquota da nova contribuição, para se manter o mesmo nível de arrecadação atual, deve ser de 8%.

As medidas que já foram propostas pelo MF e que podem ser aproveitadas para a nova contribuição são as relacionadas a seguir.

- Ampliação da possibilidade de creditamento para que a base corresponda ao real valor agregado – regra do crédito amplo, combinada com a regra de equivalência entre débito e crédito.
- Adoção do crédito financeiro – ampliação do direito aos créditos, relativo à incidência na fase anterior, pela aquisição de qualquer bem ou serviço, independentemente de sua aplicação ou destinação.
- Apuração tributo *versus* tributo – apuração com base nos documentos fiscais e nos valores arrecadados na operação anterior.
- Fim do crédito presumido – igualdade entre débito na operação anterior e crédito na operação seguinte.

A proposta do MF, entretanto, precisaria de ajustes pontuais (relacionados a seguir) para que a contribuição siga, efetivamente, um modelo de valor agregado.

- Incidência sobre todos que realizarem operações de venda de mercadoria ou prestação de serviços, pois, atualmente, o PIS e a Cofins recaem somente sobre a pessoa jurídica, e a nova contribuição deve atingir todos que praticarem operações de venda ou produção de bens e mercadorias ou prestação de serviços, incluindo as pessoas físicas.
- A base de incidência deve ser ajustada para recair sobre receitas segundo um modelo IVA (ajustes nas receitas imobiliárias e financeiras).
- Fim das exceções e regimes especiais – adoção de alíquota única para todos os setores, bens, mercadorias e serviços.

As receitas da contribuição seriam vinculadas às mesmas destinações do atual PIS e Cofins, não havendo, portanto, qualquer impacto em termos de

financiamento da seguridade social. Essa proposta, tal como colocada, certamente criará divergências, especialmente com relação ao regime de tributação dos produtores rurais e do setor de serviços. Quanto aos produtores rurais, a divergência ocorre porque, pela sistemática atual, não há o recolhimento de PIS e Cofins no regime padrão, por estarem organizados como pessoas físicas, já que as contribuições atuais só recaem sobre as pessoas jurídicas. Assim, no novo modelo, os produtores rurais passariam a ser obrigados a apurar e recolher a nova contribuição. Conforme as premissas expostas, não há necessariamente aumento da carga tributária para esse setor, pois o ônus será dividido e há ainda a possibilidade de creditar tributos eventualmente pagos nos insumos. Para evitar excesso de burocracia, poderá ser adotado um sistema de substituição tributária para trás, para que fique diferido até a operação seguinte, como já ocorre no ICMS.

A segunda grande divergência será do setor de serviços, já que atualmente a maioria está submetida ao lucro presumido de apuração do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ)/CSLL, o que faz com que a arrecadação do PIS e da Cofins ocorra pelo sistema cumulativo, com alíquota total de 3,65%. O setor não será onerado na mesma proporção da alíquota a ser aplicada, tendo em vista que, pela lógica da tributação sobre o consumo, dividirá parte do ônus com o consumidor final. Conforme exposto, não pode haver qualquer diferenciação de partes no regime da nova contribuição, de forma que o setor de serviços ficará submetido à mesma alíquota dos demais setores.

### 3.1.2 Transformar o IPI em imposto seletivo sobre certas bases

A segunda medida no nível federal é transformar o IPI em um imposto seletivo arrecadado sobre certas bases com externalidades negativas: combustíveis (possibilidade de unir às Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Cide-combustíveis), veículos, cigarros e bebidas. As receitas seriam divididas com estados e municípios, mantendo o patamar atual do Fundo de Participação dos Estados (FPE), do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e demais fundos ligados ao IPI.

## 3.2 Módulo 2: níveis estadual e municipal

A segunda parte da reforma seria feita nos níveis estadual e municipal. A proposta é de criação de um imposto estadual sobre o consumo (nos moldes de um IVA) em substituição e por meio de uma adaptação dos atuais Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). A primeira mudança necessária é a do sistema de arrecadação da origem para o destino, a qual envolve a definição de três prerrogativas, que não necessariamente precisam ser tomadas ao mesmo tempo: *i)* aplicação da alíquota do estado de destino; *ii)* transferência das receitas para o estado destinatário; e *iii)* administração e arrecadação pelo estado de origem. Pode-se iniciar apenas com adoção da alíquota

do destino, o que acaba imediatamente com a guerra fiscal, e paulatinamente ir passando a receita, em um período longo de transição, para evitar mudança abrupta do nível de arrecadação. A proposta do modelo de distribuição da arrecadação entre os estados será detalhada em outro estudo posteriormente.

A segunda medida é a incorporação dos serviços na base do imposto, extinguindo-se o ISS. O imposto será administrado pelos estados, mas sai das receitas repassadas aos municípios. Além de terem as receitas de parte do imposto estadual, pode-se propor a criação de um imposto sobre as vendas a varejo para estados e municípios, o que pode, na prática, ser um mero adicional da alíquota do imposto estadual sobre as vendas a consumidor final. A adoção do IVV cria incentivos para que estados e municípios fiscalizem o consumo, pois é onde pode acontecer a sonegação em um sistema de IVA, já que não há crédito em um próximo elo. Além disso, a criação do IVV nos níveis estadual e municipal respeitaria o pacto federativo, pois teriam autonomia de fazer alterações de alíquotas e conceder eventuais isenções e regimes especiais. Por fim, o IVV dos estados seria uma maneira de estes ainda manterem certa discricionariedade com relação a alíquotas diferenciadas e concessão de benefícios fiscais, porque no IVA–estadual, para não criar distorções, esta prerrogativa não será possível.

Outras medidas de ajuste do ICMS e do ISS ao modelo IVA seriam: *i*) a adoção de uma base ampla de bens e serviços e do crédito financeiro; *ii*) o cálculo por fora; *iii*) a desoneração de investimentos e exportações e a disciplina, por lei complementar, das operações de importação e interestaduais; e *iv*) a proibição aos regimes especiais e concessão de benefícios fiscais (a alíquota interna, escolhida por cada estado, deverá ser única).

Necessário salientar que, com a adoção dos módulos 1 e 2, que pode ser feita concomitantemente, haverá somente três tipos de tributos: IVA, seletivos e IVV. Apesar de o IVA e o IVV terem sistemática dual, com repartição de regime entre União e estados (IVA), e estados e municípios (IVV), tratam-se, na verdade, de tributos idênticos. Assim, a composição das receitas da União, dos estados e dos municípios ficaria dividida conforme se vê no quadro 1.

QUADRO 1  
Composição das receitas

	União	Estados	Municípios
Competência tributária (regulação e administração)	● Contribuição federal sobre o consumo (IVA federal) e impostos seletivos	● IVA estadual ● IVV estadual	● IVV municipal
Distribuição das receitas	● Totalidade da contribuição sobre o consumo ● Parte dos impostos seletivos	● Parte do IVA estadual ● Parte dos seletivos federais ● Totalidade do IVV estadual	● Parte do IVA estadual ● Parte dos seletivos federais ● Totalidade do IVV municipal

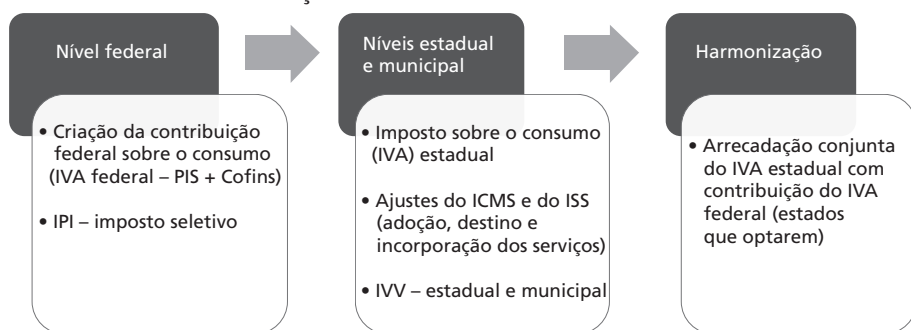
Elaboração dos autores.

### 3.3 Módulo 3: etapa final e futura – harmonização da arrecadação da contribuição federal com o IVA estadual

Após a reforma no âmbito dos diferentes entes federativos, pode-se passar a uma terceira etapa: a harmonização completa da arrecadação da contribuição do IVA federal com o IVA estadual. Nesta fase, os estados poderiam optar pela adoção do regime harmonizado, passando a tributar sob a mesma base e regras da contribuição do imposto federal, com uma alíquota a ser escolhida por cada estado. A arrecadação e administração do imposto harmonizado poderia ser de responsabilidade da União em cooperação com os governos estaduais, e a adoção do regime harmonizado dependeria de negociação com cada estado, podendo envolver como contrapartida a ajuda financeira por parte da União. Os estados que não quiserem adotar o regime harmonizado continuariam com o respectivo IVA estadual. Para aqueles que optarem pela harmonização, haverá uma dupla vantagem: além de receberem um complemento financeiro da União para a adoção inicial do sistema harmonizado, ainda diminuiriam os custos de arrecadação, fiscalização e administração do imposto. Em resumo, a figura 1 mostra como o processo pode ser visualizado.

FIGURA 1

#### Processo de harmonização



Elaboração dos autores.

Uma vantagem deste sistema é que, do ponto de vista político, dilui-se o conflito federativo que surge com a proposta de adoção de um IVA abrangente, englobando o ICMS e o ISS. A adoção desse tributo federal já representaria um avanço para melhorar o sistema e serviria como modelo para os ajustes nas esferas estaduais e municipais, mesmo se as mudanças nos demais níveis não se concretizarem conjuntamente. Os estados, após os ajustes para a criação de um IVA estadual, ficam livres para escolher se mantêm este sistema ou adotam o modelo harmonizado, ou seja, a negociação para a adoção do modelo harmonizado fica mais individualizada com cada estado, podendo ainda ter a opção de permanecer com o regime do IVA estadual. Assim, ao invés de ficarmos dependentes da

concordância de todos os estados para se fazer a reforma tributária com adoção de um único imposto, a ideia aqui é fazer a reforma tributária nos diferentes níveis (federal, estadual e municipal) e, ao final, deixar a critério dos estados a adoção de um regime harmonizado ou não. Isto facilita o processo de aprovação, já que dá margem a ampla independência de ação para estados e municípios.

#### **4 CONCLUSÃO E DESDOBRAMENTOS FUTUROS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

De maneira pouco técnica, mas talvez muito didática, podemos comparar nossa proposta de reforma tributária com a temporada sete de *Game of Thrones*: uma sequência de acontecimentos que têm como seu maior mérito preparar a trama para o grande final que ocorrerá na temporada seguinte. O mesmo pode ser dito de nossa proposta: sua grande inovação reside em posicionar a discussão de maneira a fazer evoluir nosso sistema tributário para o próximo nível sem nunca, no entanto, perder de vista o final a que queremos chegar.

No módulo 1 de nossa proposta poderemos obter consideráveis avanços por meio de leis infraconstitucionais, sem a necessidade de aprovação de propostas de emendas constitucionais. Este fato torna possível avançarmos na discussão de um IVA federal sem nos preocuparmos com questões federativas ou de divisão de recursos.

No módulo 2 avançamos na elaboração de um IVA estadual, que pode ser complementado pelo IVV estadual e/ou municipal. O importante aqui é manter o IVA livre de distorções. Para tanto, todos os subsídios e estímulos que estados e municípios queiram implementar seriam possibilitados pelo imposto do varejo.

No módulo 3, adotando a experiência canadense, sugerimos uma harmonização voluntária entre os IVAs federal e estadual. O importante aqui é ressaltar o caráter voluntário de tal harmonização: os estados seriam livres para aderirem ou não a essa proposta.

Este texto procurou demonstrar, assim, as premissas que devem orientar um novo modelo de tributação do consumo no Brasil, bem como as linhas gerais da proposta. A ideia é que, em estudos a serem publicados posteriormente, possamos trazer mais detalhes da proposição (além de tratarmos de questões envolvendo os aspectos operacionais e a definição dos critérios de incidência dos tributos) e das propostas envolvendo a distribuição de receitas entre os estados com a adoção do princípio do destino.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, G. L.; OLENIKE, J. E.; AMARAL, L. M. F. **Quantidade de normas editadas no Brasil**: 25 anos da Constituição Federal de 1988. [s.l.]: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, out. 2013.

MESSIAS, L. Contencioso tributário no Brasil é muito superior ao dos EUA. **Consultor Jurídico**, nov. 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/ε7Pkb3>>. Acesso em: mar. 2017.

WORLD BANK GROUP. **Doing Business 2015**: going beyond efficiency. 12th ed. Washington: World Bank Group, 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/w37dJN>>. Acesso em: mar. 2017.