

**Cumulatividade:
eliminar para aumentar
a competitividade
e simplificar**

3

**Cumulatividade:
eliminar para aumentar
a competitividade e
simplificar**

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA – CNI

PRESIDENTE

Robson Braga de Andrade

1º VICE-PRESIDENTE

Paulo Antonio Skaf (licenciado)

2º VICE-PRESIDENTE

Antônio Carlos da Silva

3º VICE-PRESIDENTE

Flavio José Cavalcanti de Azevedo (licenciado)

VICE-PRESIDENTES

Paulo Gilberto Fernandes Tigre

Alcantaro Corrêa

José de Freitas Mascarenhas

Eduardo Eugenio Gouvêa Vieira

Rodrigo Costa da Rocha Loures

Roberto Proença de Macêdo

Jorge Wicks Côrte Real (licenciado)

José Conrado Azevedo Santos

Mauro Mendes Ferreira (licenciado)

Lucas Izoton Vieira

Eduardo Prado de Oliveira

Alexandre Herculano Coelho de Souza Furlan

1º DIRETOR FINANCEIRO

Francisco de Assis Benevides Gadelha

2º DIRETOR FINANCEIRO

João Francisco Salomão

3º DIRETOR FINANCEIRO

Sérgio Marcolino Longen

1º DIRETOR SECRETÁRIO

Paulo Afonso Ferreira

2º DIRETOR SECRETÁRIO

José Carlos Lyra de Andrade

3º DIRETOR SECRETÁRIO

Antonio Rocha da Silva

DIRETORES

Olavo Machado Júnior

Denis Roberto Baú

Edílson Baldez das Neves

Jorge Parente Frota Júnior

Joaquim Gomes da Costa Filho

Eduardo Machado Silva

Telma Lucia de Azevedo Gurgel

Rivaldo Fernandes Neves

Glauco José Côrte

Carlos Mariani Bittencourt

Roberto Cavalcanti Ribeiro

Amaro Sales de Araújo

Sergio Rogerio de Castro (licenciado)

Julio Augusto Miranda Filho

CONSELHO FISCAL

TITULARES

João Oliveira de Albuquerque

José da Silva Nogueira Filho

Carlos Salustiano de Sousa Coelho

SUPLENTES

Célio Batista Alves

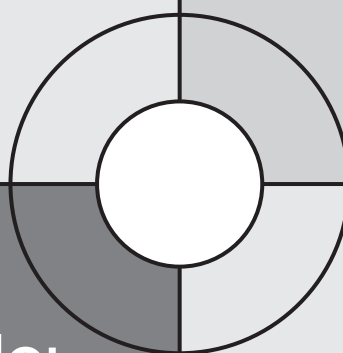
Haroldo Pinto Pereira

Francisco de Sales Alencar



Confederação Nacional da Indústria

CNI. A FORÇA DO BRASIL INDÚSTRIA



Cumulatividade: eliminar para aumentar a competitividade e simplificar

3

Mapa Estratégico

DA INDÚSTRIA 2013-2022

UMA AGENDA PARA A COMPETITIVIDADE

BRASÍLIA, 2014



PROPOSTAS DA INDÚSTRIA
Eleições 2014

©2014. CNI – Confederação Nacional da Indústria.

Qualquer parte desta obra poderá ser reproduzida, desde que citada a fonte.

CNI

Diretoria de Políticas e Estratégia – DIRPE

FICHA CATALOGRÁFICA

C748c

Confederação Nacional da Indústria.

Cumulatividade: eliminar para aumentar a competitividade e simplificar. –
Brasília : CNI, 2014.

55 p. : il. – (Propostas da indústria eleições 2014 ; v. 3)

1. Tributação. 2. Exportação. I. Título. II. Série.

CDU: 336.221

CNI

Confederação Nacional da Indústria

Setor Bancário Norte

Quadra 1 – Bloco C

Edifício Roberto Simonsen

70040-903 – Brasília – DF

Tel.: (61) 3317-9000

Fax: (61) 3317-9994

<http://www.cni.org.br>

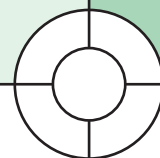
Serviço de Atendimento ao Cliente – SAC

Tels.: (61) 3317-9989 / 3317-9992

sac@cni.org.br

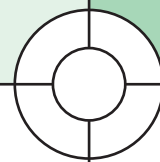
O **Mapa Estratégico da Indústria 2013-2022** apresenta diretrizes para aumentar a competitividade da indústria e o crescimento do Brasil. O Mapa apresenta dez fatores-chave para a competitividade e este documento é resultado de um projeto ligado ao fator-chave Tributação.





SUMÁRIO

SUMÁRIO EXECUTIVO	9
INTRODUÇÃO	15
1 A CRIAÇÃO DO IVA E SUA INTRODUÇÃO NO BRASIL	17
2 OS PROBLEMAS ORIGINAIS DO ICMS	21
3 BOAS PRÁTICAS EUROPEIAS	23
RECOMENDAÇÕES	45
BIBLIOGRAFIA	49
LISTA DAS PROPOSTAS DA INDÚSTRIA PARA AS ELEIÇÕES 2014	53



SUMÁRIO EXECUTIVO

A tributação sobre a circulação de bens e serviços no Brasil precisa ser aperfeiçoada para deixar de ser um obstáculo ao crescimento econômico. Seu formato atual é um dos principais limitadores da competitividade das empresas brasileiras.

A cumulatividade e a oneração das exportações são os principais problemas do nosso sistema de tributação indireta. São obstáculos gerados pelas ineficiências no regime de débito-crédito, como a morosa devolução dos saldos credores e a aplicação do conceito de crédito físico. Isso faz com que as empresas não tenham direito ao crédito em determinadas aquisições.

Uma em cada cinco empresas exportadoras avalia o fator “tributos e ressarcimento de créditos tributários” como uma das principais dificuldades para a exportação. Esse é um dos resultados da pesquisa Entraves às Exportações Brasileiras, divulgada pela CNI em 2014. Tal conclusão reforça a avaliação de que o uso equivocado da política tributária compromete o desempenho econômico do país.

Outro aspecto negativo do modelo adotado no Brasil é a tributação parcial na origem, que provoca conflitos federativos e reduz a competitividade das empresas exportadoras. Restituir a essas empresas créditos tributários recolhidos para outro estado é uma

das razões pelas quais os governos estaduais levam as empresas exportadoras a acumularem saldos credores. Tributar na origem está desalinhado com as práticas internacionais de tributação sobre o consumo, o que coloca o Brasil em uma posição desfavorável frente a seus competidores.

A tributação sobre a circulação de bens e serviços no Brasil é feita por nada menos que seis tributos diferentes (PIS/Pasep, Cofins, IPI, Cide-Combustíveis, ICMS e ISS). Essa é uma das explicações para a elevada complexidade e a falta de transparência vigentes nesses tributos, o que gera insegurança jurídica nos contribuintes e implica altos custos de conformidade.

Cerca de 150 países utilizam o Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) para tributar a circulação de bens e serviços. O IVA europeu é um dos modelos mais bem-sucedidos nesse tipo de tributação. Sua eficiência está calcada, basicamente, na ágil devolução dos créditos, na desoneração dos bens de capital, na tributação no destino, no creditamento amplo, no número reduzido de alíquotas e na restrição ao uso do sistema de substituição tributária.

Para que o Brasil caminhe no mesmo sentido, é preciso focar na simplificação de seu arranjo tributário e na redução da cumulatividade. Como resultado, o ambiente de negócios ficará mais eficiente e a competitividade será melhorada, o que é benéfico tanto para as empresas quanto para os consumidores.

Recomendações

1 Tributar no destino

- Alterar a cobrança do ICMS da origem para o destino, característica desejável na tributação sobre consumo. Essa medida permite que as exportações sejam completamente desoneradas, elevando a competitividade dos produtos brasileiros no mercado externo. Outro resultado positivo que a medida proporciona é o equacionamento dos embates entre os estados, como a “guerra fiscal”.

2 Instituir a devolução ágil dos saldos credores

- Garantir a devolução ágil de eventuais saldos credores de ICMS, PIS/Pasep e Cofins. Essa é uma condição essencial para que o sistema de alíquota zero das exportações tenha eficácia.
- Limitar o prazo de devolução dos saldos credores de ICMS, PIS/Pasep e Cofins em, no máximo, 30 dias úteis após o pedido de restituição.

3 Adotar o crédito financeiro

- Substituir o conceito de crédito físico pelo de crédito financeiro no âmbito do sistema de débito-crédito do ICMS, do PIS/Pasep e da Cofins, tornando dedutível todo tributo pago pelo contribuinte em suas aquisições. Assim, será possível eliminar a cumulatividade ainda presente na tributação indireta em vigência.

4 Desonerar os bens de capital

- Assegurar a neutralidade do ICMS sobre a aquisição de bens de capital, o que se alcança permitindo a compensação imediata do imposto incidente na aquisição desse tipo de produto (máquinas e equipamentos, por exemplo) – requisito fundamental para que o investimento cresça no país.

5 Limitar a Substituição Tributária

- Reduzir a utilização do mecanismo de Substituição Tributária (ST) aplicado no ICMS, sobretudo na modalidade “para frente”.
- Restringir a aplicação da ST somente a algumas práticas comerciais específicas, em que o recolhimento do ICMS é realizado “para trás”, ou seja, o recolhimento do imposto deixa de ser responsabilidade do vendedor e passa a ser responsabilidade do comprador, caso esse esteja registrado no ICMS.
- Estabelecer, para casos específicos, o grau de concentração na produção e a pulverização no varejo como critérios para a aplicação ou não da Substituição Tributária.

6 Adequar o prazo de recolhimento

- Ajustar os prazos de recolhimento do ICMS, PIS/Pasep, Cofins e IPI para sintonizá-los com o fluxo de caixa das empresas e, dessa maneira, reduzir o custo com capital de

giro destinado ao pagamento desses tributos. Para isso, é preciso estender o período de recolhimento a fim de aproximá-lo da data do recebimento das vendas.

7 Promover a cobertura ampla do consumo de bens e serviços

- Incorporar o Imposto Sobre Serviços – ISS ao ICMS. Dessa maneira, o ISS seria extinto e os serviços de todas as naturezas ficariam sujeitos à incidência do ICMS.

8 Instituir a seletividade do consumo

- Aplicar alíquota uniforme no ICMS, com o propósito de interferir o menos possível na determinação dos preços relativos e, conseqüentemente, na eficiência dos mercados.
- Utilizar o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) como um tributo seletivo. O IPI somente seria aplicado aos produtos que geram externalidades negativas, para os quais se justifica a tributação diferenciada e agravada, como, por exemplo, tabaco e bebidas alcoólicas.
- Tornar o IPI um imposto de caráter monofásico.

9 Criar o recolhimento centralizado na empresa

- Centralizar o recolhimento do ICMS nas empresas, em vez de recolher o tributo em cada estabelecimento, individualmente. Tal medida anula o risco de que os fiscos estaduais tornem o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa sujeito à incidência do ICMS. Além disso, a centralização do recolhimento facilitaria a apuração e a compensação de saldos acumulados de ICMS, ou seja, a posição credora de um estabelecimento seria automaticamente compensada com a posição devedora de outro estabelecimento da mesma empresa.

10 Adotar o cálculo por fora

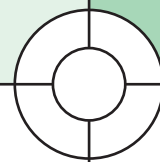
- Substituir o sistema de cálculo “por dentro” pelo cálculo “por fora” na apuração do valor a ser pago de ICMS, do PIS/Pasep e da Cofins. Essa alteração evita que a alíquota desses tributos seja considerada na composição da base de cálculo sobre a qual o imposto é aplicado.
- Possibilitar que as alíquotas do ICMS, do PIS/Pasep e da Cofins sejam aplicadas diretamente sobre o valor da fatura do produto ou serviço comercializado, o que torna as operações tributárias mais simples e transparentes.

11 Promover a legislação coordenada

- Estabelecer um estatuto de coordenação tributária do ICMS entre os estados brasileiros, de forma a alinhar as alíquotas mínimas e máximas, padronizar as faturas e as declarações de ICMS, bem como harmonizar os critérios contábeis.

12 Oferecer orientação ao contribuinte, criando uma nova ética de cumprimento voluntário

- Adotar o cumprimento voluntário das obrigações fiscais.
- Introduzir instrumentos e práticas baseados em análise de risco que permitam assegurar o cumprimento da legislação fiscal sem onerar desnecessariamente o grande universo de contribuintes.
- Tornar os procedimentos mais eficientes e estabelecer canais ágeis de orientação aos contribuintes, com comunicação interativa, tanto no acesso online quanto presencial. Esse esforço levará à redução dos custos de conformidade e dos custos de administração tributária.



INTRODUÇÃO

A tributação sobre a circulação de bens e serviços no Brasil é um dos principais limitadores da competitividade das empresas e, por isso, demanda reformulação urgente. A cumulatividade, a oneração das exportações e a complexidade são os principais problemas do sistema brasileiro de tributação indireta.

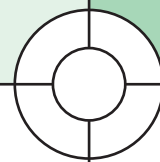
Os dois primeiros problemas são gerados, por exemplo, pelas ineficiências no sistema de débito-crédito, como a demora na devolução dos saldos credores de tributos e a aplicação do conceito de crédito físico, que faz com que as empresas não tenham direito ao crédito em determinadas aquisições.

A complexidade é decorrente da existência de vários tributos incidentes sobre a mesma base tributária, no caso, a circulação de bens e serviços. A lista é longa: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (Cide-Combustíveis).

Além de incidirem sobre a mesma base tributária, muitas vezes esses tributos incidem sobre si mesmos e sobre os demais. Outros elementos presentes na tributação indireta adicionam complexidade ao sistema, como, por exemplo, os questionamentos sobre que tipo de aquisição dá direito a crédito dos tributos, resultado a aplicação do conceito de crédito físico.

Ter um sistema tributário eficiente é essencial para a prosperidade econômica de um país. A política tributária ideal é aquela que preserva as condições de equilíbrio e competição dos mercados, requisito fundamental para se estabelecer um ambiente de negócios atrativo.

Vários países têm se esforçado para evitar que a tributação puna suas empresas e a população. Analisar o modelo brasileiro e identificar as práticas bem sucedidas de tributação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) adotado na Europa pode ser a base para se definir as propostas de alteração para o sistema tributário no Brasil.



1 A CRIAÇÃO DO IVA E SUA INTRODUÇÃO NO BRASIL

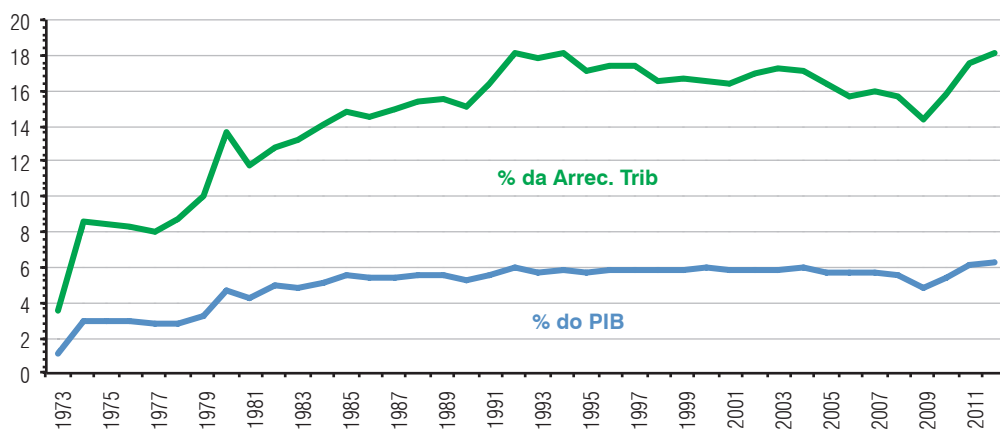
O IVA foi uma das maiores inovações das finanças públicas no século XX. Sua criação permitiu tributar amplamente, com o mínimo de distorções, o consumo de bens e serviços. A desoneração das exportações, inclusive com a eliminação do imposto pago na cadeia produtiva, tornou possível eliminar a trava que os antigos impostos à produção e às vendas, muitos de cunho cumulativo, colocavam à competitividade.

O IVA foi também importante na consolidação das finanças públicas ao assegurar fonte estável e poderosa de receita tributária¹. O gráfico 1 demonstra como o IVA cresceu em importância nas receitas públicas do Reino Unido desde a sua introdução, em abril de 1973. Observa-se um crescimento tanto em porcentagem do Produto Interno Bruto (PIB) como na composição da receita tributária total. A figura também revela a retração da arrecadação com a crise de 2008-2009, bem como a rápida recuperação das receitas públicas no período

¹ Para um resumo da expansão do IVA no mundo e uma discussão das principais características desse tipo de imposto, consultar Carter (2013) e Ebrill et al. (2001)

pós-crise. Essa recuperação foi possível devido à elevação da alíquota do IVA de 15% para 17,5%, em julho de 2009, e para 20%, em janeiro de 2011.

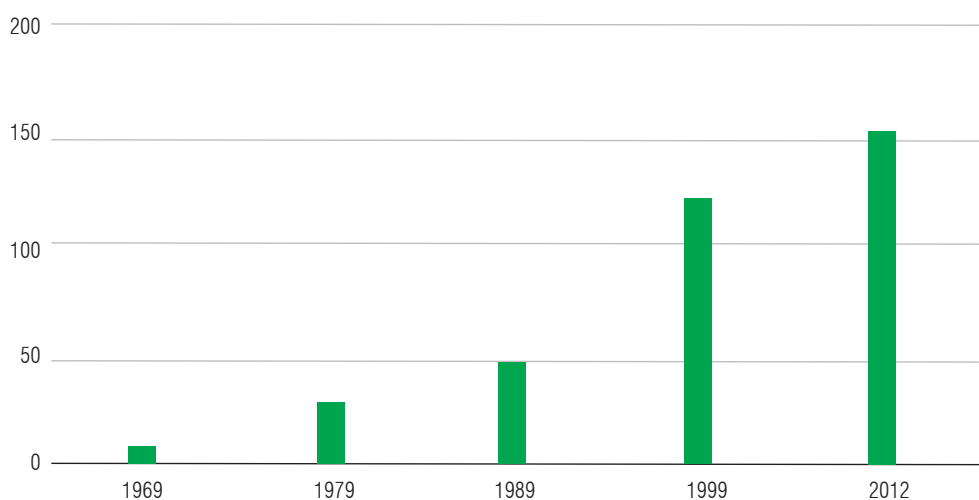
GRÁFICO 1 – ARRECADAÇÃO DO IVA NO REINO UNIDO, DE 1973 A 2011, EM PROPORÇÃO À ARRECADAÇÃO TOTAL DOS TRIBUTOS E EM PROPORÇÃO AO PIB (%)



Fonte: UK HMRC, UK ONS e OCDE.

O êxito da introdução do IVA na Europa fez com que ele gradativamente se espalhasse pelo mundo inteiro, sendo atualmente uma das principais fontes de receita fiscal em mais de 150 países, conforme ilustra o Gráfico 2.

GRÁFICO 2 – EVOLUÇÃO DO NÚMERO DE PAÍSES QUE ADOTARAM O IVA, DE 1969 A 2012



Fonte: Keen (2012). Nota: Os dados referem-se ao final de cada ano, à exceção de 2012, que tem como referência o mês de janeiro.

A introdução do Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM) no Brasil, em 1 de janeiro de 1967², também teve grande importância. Com o ICM, foi estabelecido um imposto geral sobre o consumo de mercadorias em substituição ao antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), ambos de competência estadual. O IVC incidia cumulativamente em todas as etapas da circulação de mercadorias, enquanto que o ICMS pretendia ser não cumulativo, “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” (Constituição, art. 153, § 2º, II). O ICM tornou-se o imposto de maior arrecadação do país e a principal fonte de financiamento dos governos estaduais (Rezende, 2012).

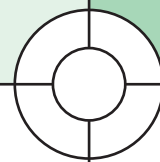
A implantação precoce do ICM (hoje, ICMS³) colocou o Brasil como pioneiro em termos de introdução de imposto sobre o valor adicionado – baseado no mecanismo de crédito do imposto pago na aquisição da mercadoria, seja ela produto acabado ou insumo. A Dinamarca introduziu seu IVA em julho de 1967 e a França, berço da evolução do IVA desde versões incipientes, implantou a versão moderna do seu IVA em janeiro de 1968.

Apesar do pioneirismo brasileiro, faltou incorporar ao ICMS características essenciais de um IVA moderno. No caso da União Europeia, os conceitos mais avançados foram introduzidos na Diretiva do IVA nº 6, de 1977, que constitui a base de harmonização das legislações nacionais sobre a tributação de bens e serviços⁴. As deficiências do ICMS em relação a um IVA moderno têm-se agravado com o tempo, levando a conflitos federativos, perda de competitividade das exportações brasileiras e perda de dinamismo da principal base tributária dos estados.

² Emenda Constitucional 18, de 1965 e Lei nº 5.172 (Código Tributário Nacional), de 1966. Entre os textos estruturantes, releva também o Decreto-lei nº 406, de 1968. O desenho atual foi estabelecido pela Lei Complementar nº 87 (Lei Kandir), de 1996, e modificado pela Lei Complementar nº 102, de 2000, e leis complementares posteriores.

³ Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação,

⁴ Em 2006, pela Diretiva 2006/112/EC, as várias alterações à 6a. Diretiva são consolidadas e tiveram vigência a partir de 1 de janeiro de 2007, sob a simples designação de “Diretiva do IVA”. O Tribunal Europeu de Justiça tem aceitado a aplicação direta da Diretiva comunitária ao direito interno dos países -membros. Isso fortalece a harmonização tributária, que, em relação aos impostos sobre transações é obrigatória para todos os membros da União. Ver Morse & Williams (2000) seção 24-02.



2 OS PROBLEMAS ORIGINAIS DO ICMS

Reformas tributárias amplas ocorrem muito raramente. Embora estejam sempre presentes nas plataformas políticas e bons diagnósticos e recomendações para a reforma sejam elaborados regularmente, grupos de interesse organizam-se de forma a impedir alterações no sistema tributário.

Nos Estados Unidos, durante o século XX, apenas duas reformas relevantes foram implantadas: a introdução do imposto de renda, em 1913, e a reforma tributária de 1986. Na tributação do consumo, a grande inovação do século XX foi a introdução do IVA na Europa e sua expansão para mais de 150 países.

No Brasil, o ICM (Imposto de Circulação de Mercadorias) foi introduzido pelo regime militar, com uma reforma tributária ampla e extraordinária. As bases dessa reforma não foram criadas pelo regime militar, mas estavam em discussão há muitos anos no governo e no Congresso. As características do regime militar é que possibilitaram a introdução do novo sistema tributário e também que definiram as suas regras.

A estrutura do ICM foi definida em poucos meses, com limitada consulta à sociedade civil. A preocupação predominante parece ter sido assegurar receitas tributárias em volume que excedessem aquelas então obtidas do Imposto sobre Vendas e Consignações. A exceção foi o interesse em assegurar um imposto de base ampla e não cumulativo.

A ênfase na receita levou à adoção de regras que negavam, na prática, o princípio da não cumulatividade: a tributação de bens de capital; a adoção do sistema de crédito físico; a limitação

da base de tributação a mercadorias; a tributação mista entre origem e destino; a tributação de exportações; e a falta de mecanismo para a pronta devolução de saldos credores acumulados.

Todas essas características ampliam a base de tributação do ICMS. As exceções são apenas a não inclusão de vários serviços na base de incidência e a mistura dos princípios de origem e destino na distribuição da receita. Como consequência, as correções necessárias resultam em perda de arrecadação, se as demais características do tributo permanecerem inalteradas. Por isso, os estados resistem a mudanças fundamentais para a economia nacional. Daí também surgem as pressões para que perdas de receita do ICMS em decorrência de possíveis reformas sejam compensadas pela União, como se os cofres federais devessem cobrir financeiramente a correção de erros de concepção no imposto estadual.

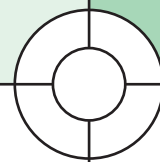
A situação do ICMS tem-se agravado também pelo avanço do fisco federal em bases tributárias (vendas) tradicionalmente reservadas aos estados. A União criou dois IVAs, denominados PIS/Pasep e Cofins, que se aplicam sobre todos os bens e serviços produzidos por empresas⁵, como fazem os IVAs modernos. Ao mesmo tempo, os municípios se esforçam para expandir a base de incidência do ISS, o que pressiona a base do ICMS.

As contribuições PIS/Pasep e Cofins, criadas mais de duas décadas após o ICMS, também incorporaram uma série de características que diferenciam o ICMS dos IVAs modernos. Entre elas podemos citar a adoção do sistema de crédito físico; a demora na devolução de saldos credores acumulados e a incidência dos tributos sobre eles mesmos.

Sistemas tributários tendem a piorar com o tempo. É difícil estabelecer estruturas tributárias de qualidade, enquanto os grupos de interesse trabalham continuamente para desfigurá-las. Na analogia de Vito Tanzi (2013), são como cupins que vão aos poucos minando a estrutura do sistema tributário: cada uma de suas ações é muito pequena para ser notada ou merecer oposição, mas com o tempo distorções se acumulam e tornam o sistema tributário mais e mais complexo, injusto e ineficiente.

Devido aos problemas originais, distorções introduzidas ao longo do tempo e à competição tributária predatória entre estados, o ICMS tornou-se um tributo pouco eficiente e precisa ser reformado. Com exceção da competição entre os estados, que não ocorre no caso de tributos federais, os problemas na origem e distorções posteriores também justificam a reforma do PIS/Pasep e do Cofins.

⁵ Diferentemente do ICMS, que se calcula separadamente sobre cada saída de mercadoria, o PIS/Pasep e a Cofins têm por base de cálculo o faturamento mensal, englobando o fornecimento de bens e serviços.



3 BOAS PRÁTICAS EUROPEIAS

Para orientar tais reformas, é oportuno observar o que tem funcionado bem em outros sistemas, especialmente na Europa, onde o IVA tem produzido sólida arrecadação e reduzido as distorções econômicas dos impostos que o antecederam.

Na sequência, são apresentadas boas práticas do IVA europeu que convêm considerar na elaboração de propostas para o aperfeiçoamento da tributação sobre a circulação de bens e serviços no Brasil.

Tributação no destino

O IVA europeu adota a tributação ampla do consumo de bens e serviços no país de destino. São tributadas, em cada país, as operações internas de venda de bens finais e intermediários e de prestação de serviços, bem como as importações, sejam elas provenientes de países da Comunidade Europeia ou não.

As exportações para países da Comunidade Europeia ou não são livres de IVA. Além disso, o exportador recupera o IVA que pagou na aquisição das mercadorias, insumos, materiais e serviços utilizados na produção dos bens ou serviços exportados. A recuperação se dá por meio de uso do crédito (*IVA input*) para satisfazer débitos de IVA gerados por vendas internas (*IVA output*); ou, no caso do total de créditos ser superior ao de débitos, por meio

de pronta restituição em dinheiro (crédito em conta bancária). Esse sistema de desoneração plena (isenção do IVA *output* mais aproveitamento do IVA *input*) é comumente referido como *alíquota zero* do IVA⁶.

A alíquota zero é essencial para assegurar a competitividade das exportações. Caso contrário, o preço das exportações incluiria um componente tributário que poderia colocar o produto nacional em desvantagem nos mercados internacionais. Por essa razão, não se conhece país que grave com IVA suas exportações.

A União Europeia sempre adotou a tributação no destino. Tanto para vendas dentro da comunidade como para exportações ao resto do mundo, não se cobra IVA no país que exporta os bens e serviços. Durante anos pensou-se em passar a cobrar o imposto na origem, como recomendado no Neumark Report de 1963⁷, mas a ideia nunca foi colocada em prática – foi aos poucos sendo abandonada em razão do bom funcionamento do sistema de tributação no destino.

Na Europa, as perdas de arrecadação devido a abuso do sistema de destino (vendas internas disfarçadas de exportações) têm sido um problema menor, apesar de não existirem barreiras fiscais nas fronteiras internas à União Europeia. As vendas do “comércio-formiga de fronteira”, em que as pessoas cruzam a fronteira para adquirir bens e serviços onde o IVA tenha alíquota menor, são uma prática muito limitada, sem impacto significativo na arrecadação do IVA. Resta como preocupação maior a fraude do “carrossel”, que independe do imposto ser cobrado na origem ou no destino.

No Brasil, a resistência a mudar a forma de tributação do ICMS, misto de origem e destino, para destino, escora-se em dois tipos de argumento:

- 1 a tributação no destino facilitaria abusos e evasão, pela dificuldade de controle; e
- 2 a tributação no destino levaria à perda de arrecadação nos estados exportadores líquidos.

Tais temores são infundados. O sistema europeu de tributação do IVA no destino vem funcionando com eficiência há mais de 40 anos. Isso ocorria até mesmo quando os controles eram feitos em papel e os países tinham cada qual sua própria moeda operando em câmbio

⁶ Outro nome para *alíquota zero* (em inglês, *zero rating*) é *isenção plena*, para distinguir da *isenção simples* que desonera a operação de saída mas não permite recuperar o IVA pago na aquisição correspondente.

⁷ Neumark Report é como ficou conhecido o Relatório do Comitê Fiscal e Financeiro da Comunidade Econômica Europeia, publicado em fevereiro de 1963. A adoção do princípio de origem do IVA na União Europeia, com ou sem câmara de compensação para redistribuição das receitas para os respectivos destinos, vem se tornando ideia cada vez mais remota e é esperado que no futuro essa orientação original do IVA comunitário seja formalmente abandonada.

flutuante. Dentro da União Europeia, sequer há postos fiscais (barreiras de controle) nas divisas entre países, como os que há entre os estados brasileiros.

No Brasil, já se avançou bastante em termos de controle fiscal das transações. A nota fiscal eletrônica (NF-e) e o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) permitem validar a emissão de documento fiscal simultaneamente na empresa vendedora e na compradora. Essa evolução dificulta o chamado “passeio da nota fiscal”.

A passagem para a tributação no destino não implica, necessariamente, perda de arrecadação. O argumento de perda de receita se apoia no mito ou crença de que a alíquota do ICMS, para vendas ao consumidor, precisa ser uniforme entre os estados. Na realidade, a complexidade do ICMS advém das manipulações da base de cálculo e da instabilidade das regras, não da diferença de alíquotas entre estados. Nos países da União Europeia, a alíquota normal do IVA varia de 15% (mínimo obrigatório), em Luxemburgo, até 27% na Hungria, sem que essa diversidade gere problemas.

A União Europeia harmonizou a legislação base do IVA, mas o nível de tributação (alíquota) ficou no âmbito da política tributária de cada país. O que é soberania na Europa pode ser estabelecido no Brasil como autonomia tributária dos estados. Eles passariam a definir, dentro de seu processo político-legislativo, a alíquota do ICMS. O aumento ou redução de alíquotas levaria em conta as necessidades de receita e, sobretudo, a aceitação, pelos cidadãos do Estado, do nível necessário de tributação em função dos serviços públicos prestados⁸.

A tributação no destino levaria à maior autonomia e responsabilidade financeira dos estados e à maior participação da população, com benefícios para a governança pública.

A convivência federativa seria também beneficiada com a adoção da tributação no destino. A manipulação de incentivos fiscais, como a “guerra fiscal” e a “guerra dos portos”, desapareceria, sem necessidade de nenhuma legislação adicional ou de decisão judicial.

A tributação no destino não exclui (caso se entenda conveniente por razões de controle fiscal) o pagamento do imposto no estado de origem. A essência do princípio do destino é que a receita tributária pertença ao estado destinatário, não importando se ela é arrecadada na origem ou no destino⁹.

⁸ Os cidadãos consomem bens e serviços privados (adquiridos diretamente por eles) e públicos (financiados por impostos). Entre os serviços providos pelo Estado está o componente de redistribuição entre famílias e regiões, justificado pela solidariedade social. Esses vários fluxos são determinados por mecanismos essencialmente políticos.

⁹ Situação semelhante já existe no ICMS importação, que é pago no porto de entrada em benefício do fisco do estado de destino. Também, o tratamento dado pelo Congresso ao ICMS sobre o comércio eletrônico está sendo o de cobrar, no estado de origem em benefício do estado de destino, a diferença entre a alíquota no destino e a alíquota interestadual (ver Relatório da Comissão Mista do Projeto de Emenda Constitucional 197-2012, publicado em 2 de abril de 2014).

Adicionalmente, a tributação no destino contribui para a solução do problema de créditos acumulados do ICMS e para o estímulo às exportações.

Devolução ágil dos saldos credores

Para que o sistema de alíquota zero das exportações tenha eficácia¹⁰, é necessário que eventuais créditos acumulados pelo exportador durante o período de apuração (normalmente, um mês) sejam devolvidos em curto intervalo de tempo. Pesquisa feita em 36 países que adotam o IVA indicou que as devoluções alcançam, em média, mais de 33% da arrecadação bruta do imposto (Harrison & Krelove, 2005).

Devoluções são rotina na administração do IVA e devem ser incorporadas ao fluxo de caixa do Tesouro e processadas com presteza¹¹. O contribuinte tem tanto direito quanto o fisco de receber em tempo hábil o que lhe é devido.

A pesquisa sobre devoluções de saldos credores revelou também que na maioria dos países existe um prazo máximo para a administração tributária devolver o saldo credor de IVA. Geralmente, elas ocorrem após 30 dias corridos, contados a partir da entrega da declaração do imposto. Em alguns casos, são pagos juros compensatórios ao contribuinte em caso de atraso. No Reino Unido, mais de 90% das declarações com saldo credor de IVA são creditados na conta bancária do contribuinte dentro de 10 dias úteis da declaração.

O atraso na devolução de saldo credor de IVA é, entretanto, problema crônico na África, América Latina e alguns países da Ásia. Esse é também o caso no Brasil. Segundo a pesquisa *Entraves às Exportações Brasileiras*, divulgada pela CNI em 2014, uma em cada cinco empresas exportadoras avalia o fator “Tributos e ressarcimento de créditos tributários” como uma das principais dificuldades para se exportar. O viés antiexportador encontrado pela pesquisa consiste na possibilidade de pronta recuperação de créditos tributários apenas contra débitos gerados em operações internas. Isso induz as empresas a escolher uma baixa relação exportações/vendas internas.

¹⁰ Em todos os países que têm IVA, a maior parte das devoluções de saldos credores se destinam a exportadores.

¹¹ Normalmente, a devolução de IVA é contabilizada como anulação de arrecadação, na própria rubrica de receita, e não aparece como conta de despesa pública.

Os estados brasileiros não parecem ver a competitividade das exportações como de sua responsabilidade e nem que o aumento das vendas externas possa ajudar no desenvolvimento das suas economias. Entendem o estímulo às exportações como responsabilidade e de interesse exclusivo do governo federal. Por isso, não estão dispostos a sacrificar receita do ICMS para atingir objetivos de políticas que creem ser de âmbito nacional. O interesse é em maximizar a receita do ICMS e isso faz com que os governos estaduais não compartilhem o sentido de urgência na devolução dos créditos pertencentes aos exportadores. Como a demora nas restituições reforça a receita corrente do ICMS, os estados deixam de levar em conta os efeitos negativos dessa prática¹².

A Constituição de 1988 criou uma transferência permanente de 10% da receita do IPI para os estados e a Lei Kandir estabeleceu um “seguro receita” temporário para compensar o ICMS que os estados “perderiam” com a desoneração das exportações. Outros mecanismos também foram propostos para equacionar os entraves à restituição aos exportadores: livre transferência de créditos tributários entre contribuintes (Guimarães, 2010); securitização dos saldos credores não restituídos (Afonso, 2010); e responsabilização do governo federal pelo ônus de restituir o ICMS cobrado nas saídas interestaduais de mercadorias destinadas à industrialização e posterior exportação (Rezende, 2010).

Todas essas medidas são paliativos, como afirma Rezende (2010): nas vendas de um estado a outro, a solução definitiva está na adoção da tributação no destino. Não que a tributação no destino vá eliminar completamente a necessidade de devoluções aos exportadores. Elas serão necessárias tanto para exportações como nas vendas para outros estados. A diferença é que os créditos terão sido gerados dentro do próprio estado que fará a restituição. Com isso, o fisco estadual terá interesse em incentivar *suas* exportações, *suas* unidades produtivas e será capaz de criar mecanismos que resultem em menos ICMS a restituir, como a suspensão do imposto incidente sobre vendas a exportadores.

Cabe ainda destacar que para tornar o sistema tributário brasileiro mais eficiente, também é necessário garantir a devolução ágil dos saldos credores nos casos do PIS/PASEP e do Cofins, não restringindo tal boa prática somente ao sistema de débito-crédito do ICMS.

¹² Tanto os estados como a União são relapsos na devolução de créditos tributários acumulados. “Com isso, parte dos tributos que incidem ao longo do ciclo de produção se transforma em ônus definitivo nas vendas ao exterior, o que retira competitividade do produto brasileiro” (Spindola, 2010).

Adoção do crédito financeiro

Um dos principais problemas do ICMS e do PIS/Cofins é a restrição de que o tributo pago nas aquisições somente dá direito a crédito quando o bem adquirido é revendido ou absorvido fisicamente no processo de produção – o chamado “crédito físico”.

Esse conceito contrasta com o de “crédito financeiro”, que é aplicado nos IVAs modernos. Nesse conceito, todo o tributo pago pelo contribuinte nas suas aquisições é imediata e totalmente dedutível na apuração do IVA devido. O “crédito físico” é tão antiquado que atualmente é empregado apenas no Brasil, na Costa Rica e no Haiti¹³.

Segundo Costa (1978), o sistema de “crédito físico” adotado pelo ICMS, desde seu início, em 1967, e pelo PIS/Cofins, na década de 2000, tem origem na lei do Imposto de Consumo (mais tarde transformado em IPI). O Imposto de Consumo foi criado em 1958, mas a lei foi inspirada no modelo francês da *taxe unique globale à la production*, de 1948, que admitia apenas o crédito físico, ao invés de levar em conta que a França já usava o conceito de “crédito financeiro” no IVA, criado em 1954.

A aplicação do conceito de “crédito físico” no ICMS e no PIS/Cofins é fonte de distorção econômica e de muita controvérsia e insegurança jurídica. A parcela do ICMS e do PIS/Cofins recolhido na cadeia produtiva e não aproveitável como crédito se transforma em tributação cumulativa e anula uma das principais vantagens dos tributos sobre valor agregado.

Na União Europeia, a dedução do IVA pago nas aquisições (*input VAT*), sem consideração de incorporação física, é adotada por todos os países. Entretanto, se a empresa vende apenas produtos isentos do imposto, no mercado interno, não pode recuperar o imposto pago nas compras¹⁴. Se a empresa vende produtos tributados (inclusive exportações para o exterior, que são tributadas à alíquota zero) e também produtos não tributados, o crédito pelo imposto pago nas compras é exercitado parcialmente, na mesma proporção que as vendas tributadas representem o total das vendas. Esse critério simples não tem dificuldade na aplicação.

O critério de “crédito físico” do ICMS e do PIS/Cofins pune especialmente o setor industrial, em que a cadeia de valor agregado é mais longa. O custo do produto nacional carrega, em

¹³ A Costa Rica está em processo de reforma tributária para adoção do sistema de crédito financeiro.

¹⁴ Refere-se aqui à isenção “simples”, em que não incide IVA nas vendas mas o contribuinte suporta o IVA pago nas compras, e não à “alíquota zero” ou isenção plena, caso das exportações, em que não somente as vendas são isentas de IVA mas o contribuinte mantém o crédito pelo imposto pago nas compras.

razão do “crédito físico”, um ônus tributário que não está presente no produto importado. Portanto, o sistema é prejudicial à competitividade dos produtos brasileiros tanto no mercado interno (ao facilitar a penetração do equivalente importado) como na exportação (ao introduzir uma cunha fiscal no preço do bem exportado).

É necessário extinguir o uso do «crédito físico» no ICMS e no PIS/Cofins e adotar o “crédito financeiro”. No caso do ICMS, isso já foi feito desde 1996 com a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro)¹⁵, pelo art. 20, que determina que “... é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo...”.

De acordo com o art. 33 da Lei Kandir, o novo regime se aplicaria a partir do início de 1998. Isso nunca foi efetivado. A vigência foi sucessivamente prorrogada para 2000 (Lei Complementar nº 92, de 1997), para 2003 (Lei Complementar nº 99, de 1999), para 2007 (Lei Complementar nº 114, de 2002), para 2011 (Lei Complementar nº 122, de 2006) e, ultimamente, para 2020 (Lei Complementar nº 138, de 2010). A prorrogação de vigência, inicialmente de dois anos, passou depois a três, a quatro, até que a última prorrogação se fez por nove anos. O fim dessa distorção no ICMS, que ocorria em 1998, agora somente deve ocorrer 22 anos depois do que estava previsto na Lei Kandir.

As sucessivas prorrogações são feitas por pressões dos governos estaduais, que se preocupam menos com as consequências negativas da cumulatividade que com uma eventual perda de receita de ICMS decorrente da migração para o regime de “crédito financeiro”. Esta é uma preocupação justa, na medida em que a mudança reduziria a base do imposto pela eliminação da cumulatividade.

A adoção do “crédito financeiro” no ICMS e no PIS/Cofins pode ser neutra em relação à arrecadação. Basta que a redução da base de incidência dos tributos seja compensada por um aumento de alíquota, que seja apenas o suficiente para que o efeito resultante seja zero em termos de receita. O efeito base de cálculo (que diminuiria) e o efeito alíquota (que aumentaria) deveriam se compensar para manter inalterada a arrecadação. No curto e médio prazo, a eliminação da cumulatividade melhoraria a relação de custo (incluindo tributos) dos

¹⁵ Segundo Ricardo Varsano, “a Lei Kandir promoveu a mais importante reforma tributária do período posterior à Constituição de 1988 no que diz respeito à qualidade da tributação brasileira”. Entretanto, mudanças posteriores anularam muito do progresso alcançado com essa lei. Ver Varsano (2013).

bens industriais em relação à importação e ao comércio. Os produtos industriais se tornariam mais acessíveis, podendo-se esperar uma maior demanda por esses produtos e consequentemente, um acréscimo de receita de ICMS e PIS/Cofins.

A superação do regime de “crédito físico” é importante para a economia e, especialmente, para a indústria. Os bens industriais não somente são tributados mais pesadamente que os serviços, mas também sofrem tributação cumulativa que a Constituição determina que devam estar ausentes do ICMS e do PIS/Cofins.

Desoneração dos bens de capital

A tributação dos bens e serviços por meio de um imposto geral deve recair sobre o consumo, que reflete o que cada pessoa extrai da economia para seu uso e de sua família, e não sobre a capacidade de produzir. Se o imposto é aplicado com alíquota uniforme sobre base muito ampla, afeta todos os usos da renda (exceto poupança, que pertence à esfera do imposto de renda). Assim, tem a presunção de aumentar todos os preços uniformemente. Com isso, não causa, em princípio, deslocamentos nos preços relativos dos produtos objetos de tributação. Essa propriedade é a base da eficiência econômica da tributação.

A cobrança de impostos sobre bens de capital, seja sua aquisição, propriedade ou uso, é contrária à natureza de um imposto geral sobre o consumo, como é o caso do IVA. O princípio de não tributar os bens de capital, mas apenas os produtos que eles geram para o consumo, é observado nos IVAs encontrados na Europa.

Por conveniência administrativa, a eliminação da tributação sobre bens de capital ocorre de maneira indireta: tributa-se a venda do bem de capital mas o comprador pode se creditar imediatamente do IVA faturado nessa venda. Quer dizer, o imposto pago é recuperado contra o IVA lançado nas vendas feitas no próprio mês, e eventual excesso de crédito é reembolsável por meio de crédito bancário dentro de poucos dias¹⁶.

¹⁶ Apesar de parecer algo complicado, esse sistema é na verdade a maneira mais simples de desonerar a aquisição de bens de capital. A alternativa seria isentar do imposto a venda de bens de capital, mas essa solução apresentaria dificuldades não triviais. Em particular, os bens não são classificados como de capital em razão de suas características intrínsecas mas pelo uso que deles é feito. A isenção introduziria dúvidas e dificuldades de interpretação, além do que obrigaria o uso da alíquota zero já que a isenção simples propiciaria desoneração incompleta.

Note-se que a tributação de bens de capital com crédito imediato pode gerar muitas restituições, e restituições são o calcanhar-de-Aquiles do IVA. Por essa razão, muitos países em desenvolvimento, que encontram dificuldade na gestão de restituições, adotam a isenção simples para bens de capital.

Ainda que o sistema de desoneração dos bens de capital seja praticado uniformemente na União Europeia e nos países da OCDE, nem sempre foi assim. Nos primeiros anos do IVA, havia três maneiras de tratar os bens de capital, gerando-se uma taxonomia correspondente para o imposto: o *IVA tipo produção*, em que os bens de capital eram tributados e não geravam crédito na empresa adquirente; o *IVA tipo renda*, em que o IVA pago na aquisição de bens de capital era creditado gradualmente na proporção da depreciação do ativo; e o *IVA tipo consumo*, em que o IVA pago na aquisição gera crédito imediatamente – modelo atualmente em uso na maior parte dos países.

Tanto o *IVA tipo produção* quanto o *IVA tipo renda* geram distorções econômicas e causam elevação do preço relativo dos bens intensivos em capital. Por isso, essas modalidades vêm sendo gradualmente abandonadas e substituídas pelo *IVA tipo consumo*. Resquícios de *IVA tipo produção* ainda se encontram na China e Índia, embora esses países estejam em processo de reformas que incluem migração para o *IVA tipo consumo*¹⁷. E formas do *IVA tipo renda* podem ainda ser encontradas no leste europeu.

Até 1996, o ICMS pago na aquisição de bens de capital era custo da empresa, irrecuperável por meio do mecanismo de crédito do imposto. Isso decorria da aplicação plena do regime de crédito físico: os bens de capital, não sendo incorporados fisicamente (exceto através de depreciação) aos bens produzidos, não satisfaziam à condição para geração de crédito tributário¹⁸.

Esse tratamento punitivo do investimento em capital físico teria sido eliminado pela Lei Kandir, cujo art. 20 permitia a compensação imediata do ICMS pago na aquisição de bens do ativo permanente. Com isso, eliminava-se uma das principais distorções do ICMS. Com a Lei Complementar nº 102, de 2000, houve um retrocesso e a compensação dos créditos gerados na aquisição de bens de capital passou ser ocorrer gradualmente, durante 48 meses¹⁹. Criava-se, assim, um empréstimo compulsório de fato, sem juros, do empreendedor ao fisco estadual. Esse sistema já havia sido utilizado no passado, na Argentina e no Peru, que o abandonaram pelos seus efeitos perniciosos sobre o investimento, a produtividade e a competitividade.

Para estimular o investimento e a produção, e aumentar o crescimento econômico, é necessário assegurar neutralidade do ICMS sobre a aquisição de bens de capital, o que se alcança com a compensação imediata do imposto incidente na aquisição de máquinas e equipamentos.

¹⁷ Consultar Varsano (2013).

¹⁸ A legislação do imposto de renda permite a dedução como custo ou despesa, na determinação do lucro sujeito ao imposto, da depreciação do equipamento em razão de uso ou por obsolescência tecnológica.

¹⁹ Consultar Panzarini (2006).

Muitos estados brasileiros já permitem recuperar o ICMS incidente sobre bens capital no período de três anos, mas, isso ainda é insuficiente.

Limitação da Substituição Tributária

O regime de *Substituição Tributária* (ST) foi introduzido no Brasil para viabilizar a tributação, ao longo de toda a cadeia de distribuição de mercadorias como cigarros e cimento, que atendem às seguintes características: baixa diversidade de produtores, capilarização no último estágio de comercialização e pouca variação de qualidade e preço – consultar Oliveira (2014).

Há algumas dificuldades de se aplicar a ST no ICMS. Uma dessas dificuldades é a questão da distribuição da receita entre os estados na medida em que a mercadoria cruze os limites estaduais. Outro complicador é que a margem presumida de lucro na revenda pelo contribuinte “substituído” (o imposto é cobrado, na ST “para frente”, do contribuinte “substituto”, tipicamente o produtor ou importador) é necessariamente arbitrária, gerando excesso ou insuficiência da tributação efetiva²⁰.

O problema da distribuição da arrecadação na ST foi manejado por meio da elaboração de acordos (convênios ou protocolos) entre os estados. A questão do excesso de tributação (no caso em que as margens efetivamente praticadas eram menores que aquelas adotadas no cálculo do ICMS pago no regime de ST) levou à vedação de qualquer restituição nesses casos. A restituição da ST ocorre apenas quando a venda, que é fato gerador presumido, deixa de ocorrer. O contencioso tributário foi resolvido ao custo de manter distorções econômicas causadas por alíquotas efetivas voláteis.

A partir de 2008, os estados intensificaram o uso de ST no ICMS. São Paulo, que incluía 67 produtos no regime de ST em 2007, elevou esse número para 281 em 2009. Em Minas Gerais, a evolução é ainda mais acelerada: o número de produtos sujeitos a ST passou de 88 em 2007 para 337 em 2009²¹.

²⁰ Igual à tributação presumida em porcentagem da margem efetivamente praticada pelos contribuintes substituídos, localizados a jusante na cadeia de distribuição.

²¹ Consultar Confederação Nacional da Indústria e PriceWaterhouseCoopers (2011).

A expansão da ST, praticamente em todos os estados, ocorreu sem a existência de acordos entre os fiscos estaduais. Criou-se um emaranhado de práticas que tornam o funcionamento da ST bastante complexo²².

Com a contínua expansão do regime de ST, o ICMS perde gradualmente seu caráter plurifásico, tornando-se imposto monofásico aplicado no estágio de produção ou importação. Uma completa negação da ideia de imposto sobre o valor agregado²³.

A tributação monofásica instituída pela ST é incompatível com o regime do Simples Nacional. As micro e pequenas empresas optantes pelo regime acabam por ser oneradas por dupla carga tributária – um entrave adicional ao empreendedorismo²⁴.

O recurso excessivo à ST pode debilitar o cumprimento tributário, trazendo novos problemas para o ICMS. Estudo empírico realizado por Paula e Scheikman (2009) com mais de 48 mil pequenas empresas brasileiras concluiu que, na medida em que setores são excluídos da cadeia de controle (mecanismo de débito e crédito; por exemplo, por isenção ou ST), as pequenas empresas tendem a migrar para a informalidade e a evasão.

Os países que adotam o IVA têm, em geral, um regime de tributação simplificado para pequenas empresas; que não interfere no caráter plurifásico do imposto. Na Europa, isso é contemplado pela Diretiva do IVA. No Reino Unido, empresas com faturamento anual de até 81.000 libras (equivalente a pouco mais de 300.000 reais) estão totalmente excluídas das obrigações do IVA. No que se refere à ST, há poucos casos de ocorrência dela nos países com IVA, consistindo exceções os sistemas da Argentina, do Brasil e de alguns dos países que sucederam à União Soviética.

É de extrema importância reduzir de forma gradual e ordenada o uso do regime de Substituição Tributária no ICMS, sobretudo da modalidade “para frente”, também denominada progressiva ou por antecipação.

Haverá necessidade de manter alguns mecanismos de ST “para trás” em certas práticas comerciais específicas, em que o recolhimento do imposto deixa de ser responsabilidade do vendedor e passa a ser responsabilidade do comprador se este for registrado no IVA. Esse mecanismo, conhecido como *reverse charge*, é autorizado pela Comissão Europeia caso a

²² Uma descrição competente e vívida dessas complicações é oferecida por Angelis (2012).

²³ No dizer de Clóvis Panzarini, “O Brasil criou uma jabuticaba: um IVA monofásico”. Entrevista a Marta Watanabe, “Substituição tributária muda cara do ICMS”, *Valor Econômico*, 10 de setembro de 2010.

²⁴ Consultar Vescovi et al. (2013). Esse estudo oferece uma densa análise das variáveis e dificuldades envolvidas na reforma do ICMS.

caso. No Reino Unido, onde a fraude do “carrossel”²⁵ causou sérios prejuízos fiscais, o *reverse charge* foi adotado com êxito para certos bens de consumo pequenos, leves e de alto valor.

Adequação do prazo de recolhimento dos tributos

Os IVAs ou impostos gerais sobre vendas (IGV) são instrumentos de tributação dos consumidores, não diretamente, mas por meio de empresas produtoras, importadoras e revendedoras que são responsáveis perante o fisco por calcular e recolher o imposto devido. Entre a venda da mercadoria ou prestação do serviço e o recolhimento do imposto existe um intervalo de tempo. Nas relações comerciais também há um intervalo entre a emissão da fatura (que inclui o valor da mercadoria e do imposto) e seu recebimento em dinheiro ou crédito bancário. Para as empresas ocorrem dois fluxos de caixa relacionados ao imposto: o dever de pagar e o direito de receber.

Esses fluxos deveriam coincidir no tempo, de modo a não criar ônus financeiro adicional para a empresa contribuinte do ICMS e do PIS/Cofins. Na prática, a empresa precisa financiar o imposto, pois tem que pagá-los antes de obter a receita proveniente da venda. Por exemplo, no estado de São Paulo o imposto é devido em escala – relacionada à classificação da empresa na CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) – que vai do terceiro ao 25º dia útil do mês seguinte ao do fato gerador²⁶, tempo que é inferior ao prazo de pagamento normalmente concedido pelas empresas a seus clientes para pagamento das compras realizadas.

Na União Europeia, as condições de pagamento do IVA são menos onerosas que no Brasil. No Reino Unido, por exemplo, o IVA deve ser pago até o sétimo dia do segundo mês subsequente ao do fato gerador, e sem discriminação entre empresas de diferentes setores. Para pequenos negócios (aqueles com faturamento anual de até 1.350.000 libras, equivalente a pouco mais de

²⁵ Neste tipo de fraude, a firma importadora de bens os revende com destaque do IVA. A firma compradora os revende no mercado interno e utiliza o crédito de IVA. Se reexportar os bens, pode obter restituição do imposto pago. Nesse meio tempo, a importadora desaparece sem recolher o IVA. O produto exportado pode voltar a ser importado, através de outra firma também de vida efêmera, replicando a fraude. A circularidade sugere o nome *carrossel*. Em muitos casos, o carrossel é feito apenas com a fatura, sem movimento físico de bens. O *Institute for Fiscal Studies*, do Reino Unido, estimou que a fraude carrossel causou, naquele país, no ano fiscal 2005-2006, prejuízo equivalente a entre 1,5% a 2,5% da receita do IVA – ver Barbone et al. (2012). Segundo Dave Nickolls, experto em fraude tributária da HM Revenue & Customs inglesa, o uso do *reverse charge* e medidas de controle reduziram essa perda em quase 90% em 2011-2012 comparado com 2005-2006. O uso de nota fiscal eletrônica em sistemas interligados torna o Brasil menos vulnerável a práticas do tipo carrossel.

²⁶ O prazo é mais dilatado para pequenos contribuintes.

5 milhões de reais), existe a possibilidade de fazer declaração de IVA anual. Nessa modalidade, a empresa faz pagamentos estimados em abril, julho e outubro e um pagamento final de ajuste na declaração anual. Esses pequenos negócios também têm a opção de pagar o IVA no regime de caixa, isto é, considerando o efetivo recebimento pelas vendas.

A perda financeira gerada pelo recolhimento antecipado dos tributos, se é que existe no Reino Unido, é menor que no Brasil. Não só pelo prazo maior para pagamento, mas também pelas taxas de juros mais elevadas. Estimativas feitas pelo Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (IBRE/FGV) – consultar IBRE/FGV (2001) – colocam o custo de carregamento financeiro entre a data de recolhimento do imposto e a data de recebimento das vendas do conjunto PIS/Cofins, ICMS e IPI em valor mediano de 0,67% do valor da produção, atingindo até 1,59% em alguns setores econômicos.

Na situação do Brasil, o elevado custo financeiro é injustificado e representa carga tributária invisível. Para corrigi-lo, é preciso adequar os prazos de pagamento do PIS/Cofins, ICMS e IPI ao ciclo de negócios.

Cobertura ampla do consumo de bens e serviços

Um tributo geral sobre o consumo, como o IVA, busca tributar amplamente o consumo das famílias. Sua base compreende tanto os bens vendidos quanto os serviços prestados. A distinção entre bem e serviço é ela mesma artificial, pois todo fornecimento de mercadoria inclui uma maior ou menor provisão de serviço, e toda prestação de serviço envolve algum consumo de bens materiais. É impossível, na economia moderna, traçar uma clara fronteira entre mercadoria e serviço.

De fato, quase todos os IVAs do mundo tributam tanto bens quanto serviços²⁷. No caso do Brasil, a tradição de limitar a tributação aos bens tangíveis prevaleceu na constituição do ICM. Tanto o IVC, que antecedeu o ICM, quanto o Imposto de Consumo, que antecedeu o IPI, tributavam apenas mercadorias, e assim os dois impostos sucessores nasceram com a mesma anomalia²⁸.

²⁷ As grandes exceções são a China e a Índia, que estão tentando reformar seus IVAs para incluir os serviços na base (ao invés de tributá-los separadamente). A exclusão dos serviços é característica dos IVAs mais antigos. Notadamente o IVA francês, que muito influenciou o desenho do ICM no Brasil, embora criado em 1954 e ampliado ao nível varejista em 1968, somente nos anos 70 foi estendido aos serviços.

²⁸ Já o PIS e a COFINS, de extração mais recente, gravam a base ampliada de bens e serviços.

Ao invés de incluir os serviços na base do ICM, optou-se por criar um imposto em separado sobre serviços, o ISS, de competência municipal²⁹. Com isso, foram criadas outras formas de conflito tributário. Os municípios procuram avançar na base mais ampla de serviços (em conflito com a tributação estadual) e a competição tributária entre municípios, por meio da concessão de incentivos e tributação preferencial para atrair prestadores de serviços.

As contradições dessa separação do consumo em duas bases tributárias, pertencente cada uma a um nível de governo, leva a problemas crescentes. Os grandes municípios, com base tributária mais rica e melhores recursos administrativos, formam um universo muito diferente dos pequenos municípios. A base tributária do ICMS, dependente da produção e venda de bens materiais, perde dinamismo, já que a tendência da economia mundial é ter os serviços liderando o crescimento econômico e ampliando sua participação no PIB.

A superação dessa disfuncionalidade requer a fusão de ICMS e ISS, com os municípios recebendo uma proporção da arrecadação do novo imposto. Na época em que se desenhava o ICM, isso não foi possível porque havia desconfiança, por parte dos municípios, de que os estados não transfeririam prontamente a parte que lhes competiria. Essa preocupação já não se justifica, uma vez que o país desenvolveu sólidas estruturas de repartição de receitas públicas.

A distribuição das cotas do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e do Fundo de Participação dos Estados (FPE) é feita com rapidez e automaticamente. No âmbito subnacional, os municípios recebem 50% da receita do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e 25% do ICMS arrecadados pelo estado em que estão localizados. Não se registra queixa sobre o funcionamento do mecanismo de rateio e entrega dos recursos. Portanto, a incorporação dos serviços sujeitos ao ISS à base do ICMS não deveria criar nenhum problema para as finanças de estados e municípios.

É importante observar que as alíquotas de ISS são muito menores do que as do ICMS³⁰. Uma simples fusão mantendo as alíquotas atuais de ICMS representaria um aumento significativo

²⁹ Outra séria deficiência de nascença do ISS é a listagem dos serviços tributados (lista "positiva"), quando teria sido preferível listar os serviços não sujeitos ao imposto (lista "negativa"). Com isso, se fez necessária a revisão periódica da lista para incluir serviços ainda não incluídos na lista.

³⁰ Aqui é feita referência às alíquotas nominais. Levando em conta que a nova base de tributação dos serviços admitiria a dedução do ICMS pago na aquisição de insumos e materiais, a diferença entre as alíquotas efetivas *ex ante* e *ex post* reforma não seria tão grande. Além disso, uma parcela significativa dos serviços é incorporada no processo produtivo, de forma que a receita tributária que gerariam se esvairia através do mecanismo de crédito do ICMS ampliado.

do ônus tributário sobre serviços. Seria então necessário calibrar (reduzir) a alíquota normal do ICMS ampliado para que a fusão dos tributos seja neutra em relação à arrecadação.

Há efeitos econômicos muito positivos da fusão do ICMS com o ISS. Eliminada a barreira artificial entre bens e serviços, o mecanismo de crédito seria aplicado mais amplamente e reduziria a cumulatividade³¹. Com menos incidência em cascata, reduzem-se as distorções econômicas causadas pelo tributo. As consequências seriam maior competitividade do produto nacional em relação aos importados no mercado brasileiro e redução do custo do produto exportado.

A fusão do ICMS com o ISS implicaria redução da carga tributária sobre bens e aumento da carga tributária sobre serviços. O aumento resultante no preço relativo dos serviços contribuiria para melhorar o impacto distributivo do imposto. Os serviços têm, em geral, elasticidade-renda mais elevada que bens físicos. Significa que, à medida que a renda aumenta, cresce a proporção da renda que as pessoas dedicam ao consumo de serviços. Dessa maneira, o deslocamento da tributação de bens para serviços tende a melhorar a distribuição da renda via aumento da progressividade da tributação.

Seletividade do consumo

As técnicas modernas de tributação procuram agregar os diversos impostos comumente aplicados sobre a circulação de bens e serviços em apenas dois grandes impostos sobre o consumo:

- 1 um imposto geral sobre vendas e prestação de serviços (IGV), que recebe denominações alternativas, entre elas, o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA);
- 2 impostos especiais sobre o consumo³².

O IGV (ou IVA) é um imposto que, preferencialmente, deve ter alíquota positiva uniforme, com o propósito de interferir o menos possível na eficiência econômica. Em outras palavras, tendo o mesmo impacto proporcional sobre todos os preços de bens e serviços, o imposto não altera os preços relativos.

³¹ De saída, elimina-se a necessidade de distinguir "mercadoria" de "serviço", que tem gerado tantas dificuldades administrativas e contenciosas.

³² Em inglês, *excise*; em italiano, *accisa*. No Brasil, podem ser considerados IGVs ou IVAs, o ICMS e as contribuições PIS/PASEP e Cofins.

Já os impostos especiais sobre o consumo, ou impostos seletivos³³, buscam exatamente o oposto: alterar os preços relativos, tornando mais caros aqueles bens e serviços que apresentam externalidades negativas³⁴ substanciais, seja na produção, seja no consumo. Tipicamente, os países têm um ou mais impostos seletivos, neste caso, sobre cigarro e outros produtos do tabaco, bebidas alcoólicas e combustíveis derivados de petróleo.

O imposto geral tende a ser multifásico, como as antigas alcabalas, que se aplicavam sobre todas as transações, em cascata, e como os modernos IVAs, que equacionaram o problema da cumulatividade incidindo nas várias etapas do processo de distribuição de bens mas eliminando a tributação das etapas anteriores. O imposto de vendas a varejo é o imposto monofásico que mais se aproxima de um imposto geral.

Os impostos seletivos costumam ser aplicados em um só estágio (monofásicos) e cobrados tipicamente no estágio de produção (ou importação por equivalência). Entretanto, existem também impostos seletivos de natureza multifásica, como o IPI do Brasil³⁵.

Por serem aplicados sobre um número limitado de formas de consumo que se pretende reduzir, os impostos seletivos têm alíquotas normalmente maiores que os impostos gerais sobre o consumo. No imposto geral, o principal objetivo é a geração de receita fiscal. No imposto seletivo, a receita, ainda que significativa, não é a principal motivação. A mudança de comportamento (menor consumo socialmente danoso, uso de técnicas de produção menos poluentes etc.) é o que conta.

O forte peso do imposto seletivo causa uma “cunha fiscal” importante no preço do produto. Isso torna necessárias práticas fiscalizadoras mais intensas para evitar a sonegação. Requer, também, coordenação entre administrações tributárias adjacentes para evitar elisão por meio de compras transfronteiriças. Na União Europeia, foi necessário estabelecer um estrito regime tributário comum aos países da comunidade, aplicável a cigarros, bebidas alcoólicas e derivados de petróleo, pelo qual os países-membros se obrigam a aplicar alíquotas iguais ou superiores aos valores mínimos estabelecidos coletivamente. Os países da UE também exercem estreita cooperação administrativa no que diz respeito aos impostos especiais para combater tanto a sonegação quanto a falsificação de produtos.

³³ No Brasil, constituem impostos seletivos sobre o consumo o IPI, o ICMS sobre telecomunicações e eletricidade e a CIDE.

³⁴ Ocorre *externalidade negativa* quando a atividade de produção ou consumo provoca custos que não são incluídos no preço do bem ou serviço. Exemplos são a emissão, durante o processo produtivo, de gases que provocam efeito estufa e o consumo de tabaco que acaba por provocar, anos depois, custos elevados de tratamento no sistema público de saúde. Nesses casos, o custo social da atividade supera em muito seu custo privado e o imposto seletivo é chamado a mitigar essa discrepância.

³⁵ Aplicar o imposto no estágio de produção não torna o imposto seletivo um imposto à produção. Nesse estágio, ele é incorporado ao custo e vai ter ao consumidor final através do repasse nos preços.

Os impostos especiais devem ficar na competência do governo federal porque: (i) o combate às externalidades negativas é vocação de governo central; (ii) a tributação monofásica deve ser, numa federação, de alçada do governo federal; e (iii) os requerimentos de tributação agravada exigem mecanismos de controle excepcionais, inclusive cooperação com jurisdições estrangeiras. Suas receitas podem ser entregues total ou parcialmente a estados e municípios, mas não sua política (definição de base e alíquota) e administração.

Nesse sentido, justifica-se:

- reduzir as alíquotas agravadas do ICMS, inclusive sobre comunicações e eletricidade, adotando-se o regime comum do imposto; e
- transformar o IPI em imposto monofásico, eliminando a maior parte de suas incidências³⁶ e transformando-o assim em imposto seletivo sobre produtos de tabaco, bebidas alcoólicas e alguns outros produtos para os quais se justifique a adoção de tributação diferenciada e agravada.

Recolhimento centralizado na empresa

A unidade contributiva do ICMS tem sido o estabelecimento, não a empresa. Os fiscos estaduais têm tratado, há muitos anos, como sujeito ao ICMS o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Embora a cobrança tenha sido negada reiteradamente por tribunais superiores³⁷, os fiscos insistem em tributar as remessas entre estabelecimentos da mesma firma, com base na disposição claríssima do art. 12 da Lei Complementar nº 87 de 1996, ainda não declarado inconstitucional:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

³⁶ O IPI é baseado, como o antigo Imposto de Consumo, na crença de que cabe à tributação seletiva prover justiça tributária. A seletividade, dizia-se, exercia na tributação do consumo a mesma função que a progressividade tinha na tributação da renda. O estado se arrogava a função de determinar que bens deviam ser considerados “essenciais” e quais seriam tratados como “suntuários” ou “de luxo”. Essa visão paternalista e subjetivista tem sido abandonada em favor da abordagem abrangente e uniformizadora ínsita no IVA.

³⁷ Consultar Brigagão (2013).

Mesmo afastada a hipótese de tributação das remessas entre estabelecimentos da mesma empresa, o regime de tributação baseado em estabelecimento é antiquado e oneroso para as empresas. Atualmente, a compensação de saldos acumulados de ICMS apurados em um estabelecimento com os valores devidos de ICMS apurados em outro estabelecimento é difícil e custosa. Cada estado impõe seus próprios obstáculos, incluindo exigência de integração operacional entre os estabelecimentos concernentes, fiscalização tributária prévia, autorização prévia da autoridade em cada caso específico, garantia consistente em fiança bancária ou seguro, apropriação apenas parcial do crédito acumulado, condicionamento à não existência de débitos tributários e numerosas formalidades documentais e processuais.

Se o controle do ICMS segmentado por estabelecimento fez algum sentido quando o ICMS foi introduzido, esse não é mais o caso hoje. Como se faz na União Europeia, o imposto deve ser calculado para o conjunto de estabelecimentos da mesma pessoa jurídica dentro do país (no caso do ICMS, dentro do estado)³⁸. Com isso, a posição credora de um estabelecimento é automaticamente compensada com a posição devedora de outro estabelecimento da mesma empresa.

Adoção do cálculo por fora

Um passo importante na tarefa de reformar o sistema tributário brasileiro é aumentar a transparência tributária. O sistema tributário brasileiro padece de enorme complexidade, a qual resulta da falta de visão sistêmica de longo prazo, da falta de técnica jurídica, de casuísmos, e descaso na elaboração das leis e regulamentos tributários. Resulta, também, às vezes, da deliberada intenção de enganar o contribuinte.

Um exemplo da falta de transparência e da complexidade da estrutura tributária nacional está presente na apuração do valor a ser pago de ICMS. Sua alíquota normal é de 18%, mas numa venda de R\$ 100,00 (antes de calculado o imposto), o imposto que incide não é de R\$ 18,00, mas R\$ 21,95. Ou seja, a alíquota nominal é de 18%, mas a alíquota efetivamente praticada é 21,95%. Essa anomalia, chamada de cálculo “por dentro”, consiste em incluir o imposto na sua própria base de cálculo³⁹.

³⁸ Isso em razão de que o ICMS é imposto estadual, enquanto o IVA europeu tem âmbito nacional.

³⁹ Obtém-se a alíquota efetiva (t') percentual a partir da alíquota nominal ou legal (t) aplicando a fórmula $t' = t * 100 / (100 - t)$.

No caso do imposto de renda sujeito à retenção pelas fontes pagadoras de rendimentos, a base de cálculo é reajustada (*grossing up*) quando a fonte assume o ônus do imposto deixando de retê-lo (RIR art. 725). Mas isso é feito exatamente para preservar a identidade de alíquotas nominal e efetiva. Portanto, não serve de precedente ou justificativa para o cálculo do ICMS “por dentro”.

Na aplicação do ICMS aos serviços de comunicação e eletricidade, o cálculo “por dentro” transforma a alíquota de 25% adotada por vários estados em 33,33%. Ainda há estados que adotam alíquota de 30% para comunicações e eletricidade, com alíquota efetiva de 42,86%.

Na esteira do ICMS, a União também adotou o cálculo “por dentro” na aplicação do PIS/Cofins sobre o consumo de eletricidade. Essas contribuições englobam, na sua base de cálculo, não apenas o valor dos serviços prestados mas também os encargos do ICMS e das próprias contribuições. Cada um dos tributos recaindo sobre si mesmo e os demais, numa escalada de incidências.

Não existe nenhuma razão técnica ou de política pública que recomende o cálculo de impostos “por dentro”. Tampouco esse tipo de cálculo é encontrado em qualquer dos mais de 150 países que adotam o IVA⁴⁰, gênero do qual ICMS e PIS/Cofins são espécies.

A única explicação plausível é que sua adoção no Brasil foi feita para criar a percepção entre os contribuintes de que alíquota não é tão elevada. Isso é o que se chama, na economia política da tributação, de *ilusão fiscal* ou *ofuscação fiscal*, o oposto de *saliência fiscal* ou *tributária*⁴¹. O uso da tributação “por dentro” é feita para gerar opacidade onde deveria haver transparência e, assim, enganar o contribuinte. No caso brasileiro, essa disposição foi tão forte a ponto de o engano ser preceito constitucional (Constituição de 1988 art. 155, § 2º, XII, i, ex vi da Emenda nº 33 de 2001).

As reformas do ICMS e do PIS/Cofins deveriam começar pela eliminação do cálculo do imposto “por dentro” e pela introdução do cálculo por fora. Essa medida possibilita que a alíquota seja aplicada diretamente sobre o valor da fatura do produto ou serviço comercializado, o que traz simplificação e transparência na tributação. Esses são requisitos fundamentais para que as empresas atendam à recém-criada legislação que impõe o dever de informar aos consumidores o valor dos impostos incluídos no preço dos produtos e serviços adquiridos⁴².

Com a mudança de método, a alíquota teria que ser majorada, para que não houvesse impacto sobre a arrecadação. Não haveria perda de receitas para a União, estados e municípios. Tampouco seriam necessários outros ajustes do sistema legislativo tributário.

⁴⁰ A notável exceção é a Bolívia, que seguiu o mau exemplo brasileiro. O IVA boliviano tem alíquota nominal de 13% que através do cálculo “por dentro” torna-se efetivamente 14,94%.

⁴¹ O estudo da ilusão fiscal deve muito ao trabalho pioneiro de Amilcare Puviani, *Teoria della illusione finanziaria*, 1903. Estudos recentes sobre o assunto incluem Jacob Goldin, “Sales Tax Not Included: Designing Commodity Taxes for Inattentive Consumers”, *The Yale Tax Review*, v. 122, pp. 258-301, 2012; e Tino Sanandaji & Björn Wallace, “Fiscal Illusion and Fiscal Obsfuscation: Tax Perception in Sweden”, *The Independent Review*, v. 16, nº 2, p. 237-246, Fall 2011.

⁴² Lei nº 12.741, de 10 de junho de 2013.

Legislação coordenada

Na União Europeia, as políticas tributárias são de âmbito nacional. A adoção de qualquer norma supranacional pode ser feita apenas por meio de decisão unânime dos estados membros. No caso do IVA, há aplicação coordenada de modo a assegurar que a tributação de cada país não interfira com o livre fluxo de bens e serviços na região. Essa coordenação envolve o estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas, a padronização de faturas e declarações de IVA e critérios contábeis uniformes. É de grande importância a coordenação das legislações de IVA em torno de diretiva comunitária específica, a Diretiva sobre IVA⁴³.

Falta na legislação brasileira uma norma coordenadora do ICMS nos moldes da Diretiva sobre o IVA na União Europeia. Ela poderia dar aos estados mais poder fiscal do que atualmente dispõem, especialmente na fixação de alíquotas, o que os tornaria menos propensos a praticar manipulações nas bases de cálculo do imposto. A ideia central é estabelecer a capacidade tributante dos estados sobre seus respectivos cidadãos, com um mínimo de coordenação entre os estados⁴⁴.

Com o objetivo de simplificar a tributação em geral, baixar os custos de conformidade e melhorar a competitividade, é desejável que a coordenação do ICMS também se estendesse aos impostos tipo IVA de responsabilidade do governo federal.

Em um país de estrutura federativa em que o IVA pertence aos estados ou províncias, a coordenação dos impostos gerais sobre vendas é fundamental. Na Austrália, o imposto é arrecadado pela administração tributária federal (o *Australian Tax Office*), mas a totalidade da receita é distribuída aos estados e territórios. No Canadá, em muitas províncias, o IVA nacional e o IVA provincial são cobrados de forma unificada, o que requer alto grau de harmonização.

Na Índia, as dificuldades com a implementação do IVA por vários estados estão dando lugar à reforma na qual o governo central passará a ter papel preponderante. Na Alemanha, o IVA é arrecadado pelos estados com legislação uniforme federal. A aplicação de fórmulas para equalização resulta em compartilhamento da receita na proporção de 53% para o governo federal, 45% para os estados e 2% para os municípios. No México, o IVA é arrecadado pelo

⁴³ *Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax*, disponível em <http://goo.gl/8jDxO>. A diretiva de 2006 sofreu várias alterações; a última versão consolidada é de 15 de agosto de 2013 e está disponível em <http://goo.gl/9uw3IM>.

⁴⁴ Em correspondência, Ricardo Varsano expressa a opinião de que a Constituição de 1988 outorgou aos estados ampla autonomia para fixar as alíquotas de ICMS. Se todos estão na faixa dos 17 a 18% de alíquota normal é porque querem. A prática de manipular as bases de cálculo é, assim, devida à pura inércia, costume arraigado do período anterior a 1988.

governo federal e os estados abdicaram de instituir seus próprios tributos sobre o consumo em troca de participação na receita federal. Atualmente, 80% da receita do IVA fica com o governo federal e os 20% restantes são distribuídos aos estados e municípios, segundo uma fórmula e por meio de fundo geral de participações.

Um estatuto de coordenação tributária do ICMS entre os estados brasileiros⁴⁵, envolvendo uma estrutura básica uniforme, permitiria libertar a União de sua tradicional função paternalista de prover compensações perenes por mudanças nas regras tributárias.

Orientação ao contribuinte, nova ética de cumprimento voluntário

O ICMS tem na origem um viés autoritário. Sua legislação estabeleceu-se durante o regime militar. Na época, vigia, em todo o mundo, uma filosofia tributária de antipatia entre fisco e contribuinte. Aquele era visto como injusto, insensível e imprevisível. Este, como propenso à sonegação. As práticas fiscais de mão-dura imperavam. No Brasil, a delação por qualquer pessoa e a atuação por agentes fiscais tributários eram premiadas com porcentagem das multas aplicadas.

Já a administração tributária moderna reconhece que existe uma grande propensão para o cumprimento voluntário das obrigações fiscais. Instrumentos e práticas baseados em análise de risco permitem assegurar o cumprimento da legislação fiscal sem onerar desnecessariamente o grande universo de contribuintes.

A administração tributária moderna vê o contribuinte não como um adversário, mas como um cliente, a quem deve prestar serviços, entre os quais os de orientação, facilitação de procedimentos, acesso online e presencial e comunicação interativa. Se aplicados ao ICMS, tais métodos farão baixar os custos de conformidade pelo contribuinte e os custos de administração tributária. Também criarão maior segurança jurídica e genuíno respeito (não mero temor) do contribuinte em relação à administração tributária. A nova moral tributária exige integridade tanto do contribuinte como da administração tributária⁴⁶.

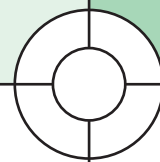
⁴⁵ A legislação do ICMS é extremamente complexa e diversa entre os estados. Por exemplo, o Regulamento do ICMS do estado de São Paulo tem mais de 828 artigos e cerca de 170 mil palavras!

⁴⁶ Ver Maciel (2011).

Algumas administrações já estão se movendo nessa direção, promovendo maior acesso à informação e introduzindo transparência na atividade tributária. Diversos fiscos estaduais estão introduzindo programas mais ágeis de orientação ao contribuinte e de transparência. A Receita Federal passou a publicar as soluções de consultas sobre a legislação federal e, mais importante, dar a essas soluções caráter vinculante. Isto é, outros contribuintes que não o que realiza a consulta podem seguir a mesma orientação sem risco de serem multados⁴⁷. Já as instâncias de julgamento de processos administrativos tributários têm se mostrado sensíveis ao iCAT-Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário dos Fiscos Estaduais elaborado pelo Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da Fundação Getúlio Vargas e aumentando a transparência de suas atividades – ver Scapin (2014).

A administração do IVA no Reino Unido, a cargo da *HM Revenue & Customs* (HMRC), tem desenvolvido experiência positiva no relacionamento com os contribuintes do IVA. Aspectos desse relacionamento incluem seminários em linha (*online*), linha telefônica preferencial do IVA (*hotline*) e *Business Advice Open Days*. Nessa última atividade, os escritórios do HMRC ficam abertos para visita dos contribuintes, permitindo uma interação pessoal entre empresas contribuintes do IVA e funcionários encarregados da administração do imposto. Algumas dessas práticas, bem como outras desenvolvidas por outras administrações tributárias, poderiam ser adotadas no Brasil.

⁴⁷ Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.



RECOMENDAÇÕES⁴⁸

Esse texto oferece uma comparação entre as principais características do sistema brasileiro de tributação sobre circulação de bens e serviços – como o PIS/Confins, o IPI e, principalmente, o ICMS – e as práticas correspondentes nos IVAs na União Europeia. Os tributos brasileiros não obtêm resultado favorável na comparação, o que é explicado por seus formatos equivocados e pela falta de atualização frente aos desenvolvimentos do IVA no mundo. Vários autores têm sugerido que os tributos sobre consumo no Brasil sejam substituídos por um IVA nacional de receita partilhada com estados e municípios – ver, por exemplo, Dornelles e Afonso (2010) e Nóbrega (2012).

Não que os IVAs europeus tenham atingido a perfeição. Eles também têm seus problemas. No Reino Unido, por exemplo, existem muitos produtos que desfrutam de alíquota zero em operações no mercado interno, o que gera uma grande quantidade de pequenas restituições. Os IVAs europeus também apresentam um número excessivo de alíquotas, quando a tendência dos IVAs mais recentes é de ter uma ou, no máximo, duas alíquotas positivas.

⁴⁸ Muitos estudos de excelente nível técnico aprofundam os pontos levantados neste texto. Merecem destaque as coletâneas Giambiagi et al. (2004), Piscitelli et al. (2009), Rezende et al. (2013), Santi (2011 e 2013) e Sousa et al. (2010) e são também pertinentes as análises oferecidas em Afonso (2010), Arretche (2012), Prado et al. (2000) e Rezende et al. (2007 e 2009). Especialmente recomendado é o recente estudo Varsano (2014).

Apesar dessas limitações, a experiência europeia, exitosa na introdução e gestão do IVA com clara orientação de preservar a competitividade nacional, é útil como referência para a reforma do ICMS, bem como para os ajustes no PIS/ Cofins e no IPI. Alterações que devem ser baseadas nas seguintes recomendações:

1 Tributar no destino

- Alterar a cobrança do ICMS da origem para o destino, característica desejável na tributação sobre consumo. Essa medida permite que as exportações sejam completamente desoneradas, elevando a competitividade dos produtos brasileiros no mercado externo. Outro resultado positivo que a medida proporciona é o equacionamento dos embates entre os estados, como a “guerra fiscal”.

2 Instituir a devolução ágil dos saldos credores

- Garantir a devolução ágil de eventuais saldos credores de ICMS, PIS/Pasep e Cofins. Essa é uma condição essencial para que o sistema de alíquota zero das exportações tenha eficácia.
- Limitar o prazo de devolução dos saldos credores de ICMS, PIS/Pasep e Cofins em, no máximo, 30 dias úteis após o pedido de restituição.

3 Adotar o crédito financeiro

- Substituir o conceito de crédito físico pelo de crédito financeiro no âmbito do sistema de débito-crédito do ICMS, do PIS/Pasep e da Cofins, tornando dedutível todo tributo pago pelo contribuinte em suas aquisições. Assim, será possível eliminar a cumulatividade ainda presente na tributação indireta em vigência.

4 Desonerar os bens de capital

- Assegurar a neutralidade do ICMS sobre a aquisição de bens de capital, o que se alcança permitindo a compensação imediata do imposto incidente na aquisição desse tipo de produto (máquinas e equipamentos, por exemplo) – requisito fundamental para que o investimento cresça no país.

5 Limitar a Substituição Tributária

- Reduzir a utilização do mecanismo de Substituição Tributária (ST) aplicado no ICMS, sobretudo na modalidade “para frente”.

- Restringir a aplicação da ST somente a algumas práticas comerciais específicas, em que o recolhimento do ICMS é realizado “para trás”, ou seja, o recolhimento do imposto deixa de ser responsabilidade do vendedor e passa a ser responsabilidade do comprador, caso esse esteja registrado no ICMS.
- Estabelecer, para casos específicos, o grau de concentração na produção e a pulverização no varejo como critérios para a aplicação ou não da Substituição Tributária.

6 Adequar o prazo de recolhimento

- Ajustar os prazos de recolhimento do ICMS, PIS/Pasep, Cofins e IPI para sintonizá-los com o fluxo de caixa das empresas e, dessa maneira, reduzir o custo com capital de giro destinado ao pagamento desses tributos. Para isso, é preciso estender o período de recolhimento a fim de aproximá-lo da data do recebimento das vendas.

7 Promover a cobertura ampla do consumo de bens e serviços

- Incorporar o Imposto Sobre Serviços – ISS ao ICMS. Dessa maneira, o ISS seria extinto e os serviços de todas as naturezas ficariam sujeitos à incidência do ICMS.

8 Instituir a seletividade do consumo

- Aplicar alíquota uniforme no ICMS, com o propósito de interferir o menos possível na determinação dos preços relativos e, conseqüentemente, na eficiência dos mercados.
- Utilizar o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) como um tributo seletivo. O IPI somente seria aplicado aos produtos que geram externalidades negativas, para os quais se justifica a tributação diferenciada e agravada, como, por exemplo, tabaco e bebidas alcoólicas.
- Tornar o IPI um imposto de caráter monofásico.

9 Criar o recolhimento centralizado na empresa

- Centralizar o recolhimento do ICMS nas empresas, em vez de recolher o tributo em cada estabelecimento, individualmente. Tal medida anula o risco de que os fiscos estaduais tornem o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa sujeito à incidência do ICMS. Além disso, a centralização do recolhimento facilitaria a apuração e a compensação de saldos acumulados de ICMS, ou seja, a posição credora de um estabelecimento seria automaticamente compensada com a posição devedora de outro estabelecimento da mesma empresa.

10 Adotar o cálculo por fora

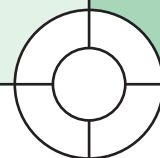
- Substituir o sistema de cálculo “por dentro” pelo cálculo “por fora” na apuração do valor a ser pago de ICMS, do PIS/Pasep e da Cofins. Essa alteração evita que a alíquota desses tributos seja considerada na composição da base de cálculo sobre a qual o imposto é aplicado.
- Possibilitar que as alíquotas do ICMS, do PIS/Pasep e da Cofins sejam aplicadas diretamente sobre o valor da fatura do produto ou serviço comercializado, o que torna as operações tributárias mais simples e transparentes.

11 Promover a legislação coordenada

- Estabelecer um estatuto de coordenação tributária do ICMS entre os estados brasileiros, de forma a alinhar as alíquotas mínimas e máximas, padronizar as faturas e as declarações de ICMS, bem como harmonizar os critérios contábeis.

12 Oferecer orientação ao contribuinte, criando uma nova ética de cumprimento voluntário

- Adotar o cumprimento voluntário das obrigações fiscais.
- Introduzir instrumentos e práticas baseados em análise de risco que permitam assegurar o cumprimento da legislação fiscal sem onerar desnecessariamente o grande universo de contribuintes.
- Tornar os procedimentos mais eficientes e estabelecer canais ágeis de orientação aos contribuintes, com comunicação interativa, tanto no acesso online quanto presencial. Esse esforço levará à redução dos custos de conformidade e dos custos de administração tributária.



BIBLIOGRAFIA

AFONSO, José R., *Proposta de sistema tributário*. Brasília: Senado Federal, 2010. (Série Perspectiva Senado).

AFONSO, José R. Por que não começar a securitizar os créditos acumulados de ICMS? *Revista brasileira de comércio exterior*, n.102, Jan./Mar. 2010.

ANGELIS, Ângelo de, *A substituição tributária no ICMS: problemas e possíveis soluções*. Federação Nacional dos Fiscos Estaduais (FENAFISCO), maio 2012. Monografia.

ARRETCHE, Marta, *Democracia, federalismo e centralização no Brasil*, Rio de Janeiro: FGV e Fiocruz, 2012

BARBONE, Luca; BIRD, RICHARD M.; VÁZQUEZ-CARO, Jaime. *The costs of VAT: a review of the literature*. Warsaw: [s.n.], 2012. (CASE Network Reports No. 106).

BRIGAGÃO, Gustavo. Há incidência de ICMS sobre transferências físicas? *Consultor Jurídico*. 16 jan. 2013. Disponível em <<http://goo.gl/Vm0qbF>>. Acesso em: 03 jul. 2014.

CARTER, Alan (Ed.). The value added tax: experience and issues, Ch. 2 In: *International tax dialogue: key issues and debates in VAT, SME taxation and the tax treatment of the financial sector*, 2013. Disponível em: <www.itdweb.org>. Acesso: 3 jul. 2014.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. *Entraves às exportações Brasileiras*. Brasília: CNI, 2014.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA; PRICEWATERHOUSECOOPERS. *A substituição tributária do ICMS no Brasil*. [S.l.: s.n.], 2011.

COSTA, Alcides J., *ICM na Constituição e na lei complementar*, S.Paulo: Resenha Tributária, 1978

DE PAULA, Áureo; SCHEINKMAN, José A. Value added taxes, chain effects and informality. *Penn institute for economic research working paper*. v. 9, n. 41. Nov. 2009.

DORNELLES, Francisco; AFONSO, José Roberto. Desenvolvimento exige um novo sistema tributário. *Revista Brasileira de comércio exterior*. n. 102, mar. 2010.

EBRILL, Liam et al. *The modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001

ENSAYOS SOBRE POLÍTICA Y GESTIÓN TRIBUTARIAS: HOMENAJE A CARLOS M. TACCHI. Buenos Aires: Academia Nacional de Ciencias de la Empresa e Instituto de Economía de la Universidad Argentina de la Empresa, 1999

GIAMBIAGI, Fabio; REIS, José Guilherme; URANI, André (Orgs.). *Reformas no Brasil: balanço e agenda*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2004.

GUIMARÃES, Eduardo A., "Proposta para a efetiva utilização do crédito acumulado do ICMS na exportação", *Revista Brasileira de Comércio Exterior* 102, Janeiro-Março 2010

HARRISON, Graham; KRELOVE, Russell. *VAT refunds: a review of country experience*, Working Paper WP/05/218. Washington: International Monetary Fund, 2005.

IBRE – Instituto Brasileiro de Economia. *Carga tributária e competitividade da indústria Brasileira*. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

KEEN, Michael. Some current VAT issues (and some lessons for the GST in India), Raja Chelliah Lecture, NIPFP, New Delhi, February 9, 2012. Disponível em: <<http://goo.gl/fPQ7Mn>>. Acesso em: 3 jul. 2014.

MACIEL, Everardo, *A moral tributária como fator determinante na melhoria da eficácia da administração tributária: considerações finais da 45ª assembleia geral do CIAT - Centro Interamericano de administrações tributárias*. Quito, 7 abr. 2011. Disponível em: <<http://goo.gl/e1zq4a>>. Acesso: 3 jul. 2014.

- MORSE, Geoffrey, WILLIAMS, David. *Davies: principles of tax law*. 4. ed. London: Sweet & Maxwell, 2000.
- NÓBREGA, Mailson da. O ICMS não tem salvação. *Veja*, 16 set. 2012.
- OLIVEIRA, José Teófilo, *Usos e abusos da substituição tributária no âmbito do ICMS*. mar. 2014. (Mimeo).
- PANZARINI, Clóvis. *Tiro no pé*. Jun. 2009. Disponível em <<http://goo.gl/nHT9dX>>.
- PISCITELLI, Roberto B.; ELLERY JR., Roberto; COSTA, Tania (Orgs.). *Reforma tributária: A costura de um grande acordo nacional*. São Paulo: Atlas, 2009
- PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. *A guerra fiscal no Brasil*, São Paulo e Brasília: Fundap, Fapesp e Ipea, 2000
- REZENDE, Fernando (Org.), *Desafios do Federalismo Fiscal*, Rio de Janeiro: FGV, 2006
- REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAUJO, Erika. *O dilema fiscal: remendar ou reformar?* Rio de Janeiro: FGV, 2007.
- REZENDE, Fernando, *A reforma tributária e a federação*, Rio de Janeiro: FGV, 2009
- REZENDE, Fernando. Acumulação de créditos de ICMS nas exportações: o problema e proposta de solução. *Revista Brasileira de comércio exterior* 102. Jan./Mar. 2010.
- REZENDE, Fernando, *O ICMS: Gênese, Mutações, Atualidade e Caminhos para Recuperação*, Documentos para Discussão IDB-DP-231, Banco Interamericano de Desenvolvimento, janeiro de 2012
- REZENDE, Fernando (Org.). *O federalismo Brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas*. Rio de Janeiro: FGV, 2013.
- SANTI, Eurico M. D. de (Org.), *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- SANTI, Eurico M. D. de. et al. *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. Sao Paulo: Fiscosoft, 2013
- SCAPIN, Andréia. Estados avançam na transparência do contencioso tributário In: *Consultor Jurídico*. 22 maio 2014. Disponível em <<http://goo.gl/4VcSnV>>. Acesso em: 03 jul. 2014.

SOUSA, M^a da Conceição Sampaio de. et al. (Orgs.), *Economia pública brasileira*. Brasília: Esaf e UnB, 2010

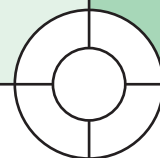
SPINDOLA, Lytha. Imunidade das exportações. In: *Revista Brasileira de comércio exterior*, n. 102. mar 2010.

TANZI, Vito. Complexidade na tributação: origem e consequências. In: SANTI, Eurico M. D. de. et al., *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft e Direito GV, 2013.

VARSANO, Ricardo. *Fazendo e desfazendo a Lei Kandir*. [S.l.]: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2013. (Texto para Debate IDB-DP-304).

VARSANO, Ricardo, *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. [S.l.]: Banco Interamericano de Desenvolvimento, fevereiro de 2014. (Documento para Discussão IDP-DP-335).

VESCOVI, Ana Paula; HARTUNG, Paulo; FERRAÇO, Ricardo. *Lições da reforma do ICMS*. 2013. Disponível em: <<http://goo.gl/8dgWQi>>. Acesso em: 03 jul. 2014. (Apresentado na Casa das Garças no think tank do IEPE--Instituto de Estudos sobre Política Econômica).



LISTA DAS PROPOSTAS DA INDÚSTRIA PARA AS ELEIÇÕES 2014

- 1 Governança para a competitividade da indústria brasileira
- 2 Estratégia tributária: caminhos para avançar a reforma
- 3 Cumulatividade: eliminar para aumentar a competitividade e simplificar
- 4 O custo tributário do investimento: as desvantagens do Brasil e as ações para mudar
- 5 Desburocratização tributária e aduaneira: propostas para simplificação
- 6 Custo do trabalho e produtividade: comparações internacionais e recomendações
- 7 Modernização e desburocratização trabalhista: propostas para avançar
- 8 Terceirização: o imperativo das mudanças
- 9 Negociações coletivas: valorizar para modernizar
- 10 Infraestrutura: o custo do atraso e as reformas necessárias
- 11 Eixos logísticos: os projetos prioritários da indústria

- 12 Concessões em transportes e petróleo e gás: avanços e propostas de aperfeiçoamentos
- 13 Portos: o que foi feito, o que falta fazer
- 14 Ambiente energético global: as implicações para o Brasil
- 15 Setor elétrico: uma agenda para garantir o suprimento e reduzir o custo de energia
- 16 Gás natural: uma alternativa para uma indústria mais competitiva
- 17 Saneamento: oportunidades e ações para a universalização
- 18 Agências reguladoras: iniciativas para aperfeiçoar e fortalecer
- 19 Educação para o mundo do trabalho: a rota para a produtividade
- 20 Recursos humanos para inovação: engenheiros e tecnólogos
- 21 Regras fiscais: aperfeiçoamentos para consolidar o equilíbrio fiscal
- 22 Previdência social: mudar para garantir a sustentabilidade
- 23 Segurança jurídica: caminhos para o fortalecimento
- 24 Licenciamento ambiental: propostas para aperfeiçoamento
- 25 Qualidade regulatória: como o Brasil pode fazer melhor
- 26 Relação entre o fisco e os contribuintes: propostas para reduzir a complexidade tributária
- 27 Modernização da fiscalização: as lições internacionais para o Brasil
- 28 Comércio exterior: propostas de reformas institucionais
- 29 Desburocratização de comércio exterior: propostas para aperfeiçoamento
- 30 Acordos comerciais: uma agenda para a indústria brasileira
- 31 Agendas bilaterais de comércio e investimentos: China, Estados Unidos e União Europeia
- 32 Investimentos brasileiros no exterior: a importância e as ações para a remoção de obstáculos
- 33 Serviços e indústria: o elo perdido da competitividade
- 34 Agenda setorial para a política industrial
- 35 Bioeconomia: oportunidades, obstáculos e agenda

- 36 Inovação: as prioridades para modernização do marco legal
- 37 Centros de P&D no Brasil: uma agenda para atrair investimentos
- 38 Financiamento à inovação: a necessidade de mudanças
- 39 Propriedade intelectual: as mudanças na indústria e a nova agenda
- 40 Mercado de títulos privados: uma fonte para o financiamento das empresas
- 41 SIMPLES Nacional: mudanças para permitir o crescimento
- 42 Desenvolvimento regional: agenda e prioridades

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA – CNI

Robson Braga de Andrade
Presidente

Diretoria de Políticas e Estratégia

José Augusto Coelho Fernandes
Diretor

Diretoria de Desenvolvimento Industrial

Carlos Eduardo Abijaodi
Diretor

Diretoria de Relações Institucionais

Mônica Messenberg Guimarães
Diretora

Diretoria de Educação e Tecnologia

Rafael Esmeraldo Lucchesi Ramacciotti
Diretor

Julio Sergio de Maya Pedrosa Moreira

Diretor Adjunto

Diretoria Jurídica

Hélio José Ferreira Rocha
Diretor

Diretoria de Comunicação

Carlos Alberto Barreiros
Diretor

Diretoria de Serviços Corporativos

Fernando Augusto Trivellato
Diretor

CNI**Diretoria de Políticas e Estratégia – DIRPE**

José Augusto Coelho Fernandes

Diretor de Políticas e Estratégia

Gerência Executiva de Política Econômica – PEC

Flávio Pinheiro de Castelo Branco

Gerente-Executivo de Política Econômica

Mário Sérgio Carraro Telles

Fábio Bandeira Guerra

Equipe técnica

Isaiás Coelho

Consultor

Coordenação dos projetos do Mapa Estratégico da Indústria 2013-2022**Diretoria de Políticas e Estratégia – DIRPE**

José Augusto Coelho Fernandes

Diretor de Políticas e Estratégia

Renato da Fonseca

Mônica Giágio

Fátima Cunha

Gerência Executiva de Publicidade e Propaganda – GEXPP

Carla Gonçalves

Gerente Executiva

Walner Pessoa

Produção Editorial

Gerência de Documentação e Informação - GEDIN

Mara Lucia Gomes

Gerente de Documentação e Informação

Alberto Nemoto Yamaguti

Normalização

Ideias Fatos e Texto Comunicação e Estratégias

Edição e sistematização

Denise Goulart

Revisão gramatical

Grifo Design

Projeto Gráfico

Editorar Multimídia

Editoração

Mais Soluções Gráficas

Impressão



Confederação Nacional da Indústria

CNI. A FORÇA DO BRASIL INDÚSTRIA