

Reforma
Tributária

24

Tributos sobre
consumo: novo
modelo para um
Brasil mais justo

João Marcos de Souza

Tributos sobre consumo: novo modelo para um Brasil mais justo

João Marcos de Souza

Graduação em Direito pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (antiga Fundação Faculdade de Direito do Norte Pioneiro – Fundinopi), especialista em Auditoria Empresarial pela Universidade Federal do Paraná e em Direito Civil e Processual Civil pela Universidade Norte do Paraná – Unopar. Auditor Fiscal da Receita Estadual do Paraná, exerceu a função de vice-presidente da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital – Fenafisco no período de 2010 a 2016, onde atualmente é o presidente do Conselho Fiscal e membro da Comissão de Reforma Tributária.

Resumo

Este artigo apresenta uma breve análise da estrutura tributária brasileira ao longo do tempo, comparando a distribuição das competências por base tributária. Traz ainda um pouco da história da tributação do consumo no mundo (e da criação do Imposto sobre Valor Agregado - IVA), comparando com o modelo adotado no Brasil. Por último, apresenta propostas para um novo modelo para a tributação no consumo, com a especialização das competências tributárias.

Palavras-chaves: IVA, imposto sobre consumo, sistema tributário.

INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais complexos do mundo, em grande medida em função do formato da estrutura que compreende competência tributária (para legislar, arrecadar e fiscalizar) para os três níveis de governo (União, estados e municípios), aliada à quantidade e forma de distribuição dos tributos por base de incidência, entre os entes federados. O país apresenta heterogeneidades regionais e desigualdades sociais históricas, o que torna premente a discussão sobre um modelo tributário mais justo. Nesse sentido, após breves considerações históricas e análise comparativa entre o sistema tributário brasileiro e a experiência internacional, o artigo apresenta propostas de nova modelagem para os tributos sobre consumo, adequada para a realidade nacional.

1. BREVE HISTÓRICO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO BRASIL

A estrutura tributária brasileira sofreu influência direta de Portugal, por força da colonização, e somente começou a ser estruturada em nível local a partir de 1822, com a independência (VARSANO, 1996; COSTA, 1979).

O embrião do atual sistema tributário brasileiro foi detalhado pela Constituição de 1934. Dentre as medidas implantadas, destacam-se o retorno aos municípios, da competência tributária; a vedação da bitributação; o estabelecimento do Imposto de Renda (IR) como tributo federal; a criação do Imposto sobre Consumo federal

(antecessor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI) e do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), de competência estadual (substituído posteriormente pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM); a proibição da cobrança do imposto de exportações nas operações interestaduais e do Imposto de Indústrias e Profissões (IIP), lançado pelos governos estaduais, mas arrecadado em conjunto com municípios, em partes iguais, além de determinar-se a partilha de outros tributos entre os entes federados.

A Constituição de 1937 criou o Adicional ao Imposto de Renda (AIR); suspendeu o imposto estadual sobre consumo de motor a explosão; e criou o imposto sobre as rendas de imóveis rurais, de competência municipal.

A Lei Constitucional n. 3, de 1940, proibiu os governos estaduais de lançarem tributos sobre o carvão mineral, combustíveis e lubrificantes líquidos, competência atribuída privativamente a União pela Lei Constitucional n. 4.

Em 1946, a receita tributária da União tinha no imposto sobre o consumo sua principal fonte, valor relativamente maior que as receitas provenientes do Imposto de Renda (respectivamente, cerca de 40% e 27% da carga tributária total).

A Constituição de 1946, de caráter democrático, buscou maior equilíbrio federativo, atribuindo, novamente, receitas próprias aos municípios e estabelecendo diversas alterações, ainda hoje vigentes, como a previsão da contribuição de melhoria em caso de valorização de imóvel em razão de obra pública, ampliando as limitações ao poder público de tributar (tornando imunes templos, bens e serviços de partidos políticos, instituições educacionais e assistenciais e papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros). Estabeleceu ainda o princípio da capacidade contributiva e a redistribuição dos tributos arrecadados pela União, com estados e municípios.

Excetuadas as capitais, os demais municípios passaram a receber 10% da arrecadação do Imposto de Renda, 30% do excesso sobre a arrecadação municipal da arrecadação estadual feita no seu território e 30% das receitas dos impostos únicos sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e minerais, de competência da União.

Como compensação pela perda da competência na tributação de combustíveis, os governos estaduais passaram a ter participação nesses impostos únicos,¹ mas a competência pela cobrança do imposto de indústrias e profissões foi transferida aos municípios.

No início da década de 1960, a Emenda Constitucional n. 5 atribuiu aos municípios 10% do produto arrecadado pelo imposto de consumo e alterou para 15% sua participação no IR, além de transferir para esses entes federativos o imposto sobre transferência de bens intervivos e sobre propriedade territorial rural.

Entre 1946 e 1966, a participação dos impostos sobre consumo cresceu progressivamente, atingindo quase 65% do total da arrecadação nacional. Na década de 1960, a participação relativa desses impostos era elevada na União (cerca de 45%), nos estados (quase 90%) e nos municípios (45%).

A Emenda Constitucional n. 18, de 1965, criou boa parte do atual sistema tributário, introduzindo o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (federal), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM (estadual) e o Imposto Sobre Serviços – ISS (municipal).

Na esteira da reforma tributária realizada nesta etapa foi instituído, em 1966, o Código Tributário Nacional – CTN (proposto em 1953, ainda sob a vigência da CF/46) que, posteriormente, foi incorporado na Constituição de 1967 pelo Ato Complementar n. 36.

Na transição democrática, a Constituição de 1988, além de manter as bases do Código Tributário Nacional, criou, dentre outras medidas, o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) – que acrescenta alguns serviços (transporte, energia elétrica e telecomunicações) ao antigo ICM–, de competência estadual, e extinguiu os impostos únicos federais (sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, energia elétrica e minerais). Em 1996 foi instituída a chamada Lei Kandir,² que gerou enormes conflitos e discussões quanto aos

¹ Fixada a participação dos estados em 48% do produto da arrecadação do imposto único, pela Lei n. 302, de julho de 1948.

² Lei Constitucional n. 87/1996, que normatiza o ICMS e desonera o imposto na exportação de produtos primários e semielaborados. Conhecida como "Lei Kandir" (em virtude da sua autoria pelo então deputado federal Antonio Kandir), prometia compensar os estados pelos valores desonerados, o que gera discussões até hoje, pois a União não faz o ressarcimento total desses valores.

valores que os estados perdem com a desoneração da exportação de produtos primários e semielaborados.

Como consequência dessas mudanças, o ICMS, de competência estadual, consolidou-se como um dos principais tributos brasileiros. O Governo Federal, para buscar uma fatia maior dessa base tributária, passou a criar e majorar as alíquotas das contribuições sociais (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide, dentre outras), cujas bases de incidência também são o consumo.

A composição da carga tributária brasileira revela a preponderância absoluta dos impostos sobre consumo de bens e serviços na arrecadação total (Figura 1). Observe-se que a maior fonte de recursos oriunda de tributos é aquela incidente sobre bens e serviços (consumo), seguida pela incidente sobre folha de salários e sobre a renda (respectivamente, 15,25%, 8,52% e 6,47% do PIB em 2016).

FIGURA 1 – CARGA TRIBUTÁRIA POR BASE DE INCIDÊNCIA
(EM MILHÕES E EM % DO PIB)
BRASIL
2015 E 2016

| TIPO DE BASE | ARRECADAÇÃO [R\$ MILHÕES] | | | % PIB | | | % DA ARRECADAÇÃO | | |
|-------------------------------|------------------------------|---------------------|-------------------|---------------|---------------|---|------------------|----------------|---|
| | 2015 | 2016 | Variação (R\$) | 2015 | 2016 | Variação(Ponto Percentual do PIB) | 2015 | 2016 | Variação (Ponto Percentual do PIB) |
| TOTAL | 1.925.451,14 | 2.027.014,48 | 101.563,35 | 32,11% | 32,38% | 0,27 | 100,00% | 100,00% | 0 |
| Renda | 352.368,74 | 404.817,40 | 52.448,66 | 5,88% | 6,47% | 0,59 | 18,30% | 19,97% | 1,67 |
| Folha de Salários | 502.676,82 | 533.235,87 | 30.559,05 | 8,38% | 8,52% | 0,14 | 26,11% | 26,31% | 0,2 |
| Propriedade | 85.572,80 | 94.602,37 | 9.029,57 | 1,43% | 1,51% | 0,08 | 4,44% | 4,67% | 0,23 |
| Bens e Serviços | 950.610,78 | 960.556,63 | 9.945,85 | 15,85% | 15,35% | -0,51 | 49,37% | 47,39% | -1,98 |
| Transações Financeiras | 34.686,30 | 33.644,91 | -1.041,38 | 0,58% | 0,54% | -0,04 | 1,80% | 1,66% | -0,14 |
| Outros | -464,3 | 157,3 | 621,59 | -0,01% | 0,00% | 0,01 | -0,02% | 0,01% | 0,03 |

Fonte: Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil, 2016.

Ao analisar os países que compõem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), vê-se que sua distribuição por base de incidência é bem diferente da adotada no Brasil (Figura 2).

Embora os países da OCDE tenham carga tributária média superior à brasileira, em 2015 os tributos incidentes sobre consumo respondem por 10,9% do PIB (ante 15,35% do PIB, no Brasil), valor inferior ao arrecadado pela tributação da renda e ganhos de capitais (11,5% do PIB, contra apenas 5,8% do PIB no Brasil).

FIGURA 2 - ESTRUTURAS DE IMPOSTOS (1) e (2)
MÉDIA ARITMÉTICA COMO PERCENTUAL DO PIB
 OCDE
 1965-2015

| COMPOSIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA | 1965 | 1990 | 2000 | 2007 | 2010 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|---|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| RECEITA TRIBUTÁRIA TOTAL | 24,8 | 31,9 | 33,9 | 33,7 | 32,5 | 33,3 | 33,6 | 33,9 | 34 |
| Impostos sobre rendimentos, lucros e ganhos de capital: | 8,7 | 12,2 | 12 | 12,2 | 10,8 | 11,2 | 11,3 | 11,5 | 11,5 |
| Indivíduos. | 6,8 | 9,7 | 8,7 | 8,2 | 7,7 | 8,1 | 8,2 | 8,4 | 8,4 |
| Empresas. | 2,1 | 2,5 | 3,2 | 3,6 | 2,7 | 2,8 | 2,8 | 2,8 | 2,8 |
| Contribuição para Seguridade Social | 4,5 | 7,4 | 8,6 | 8,4 | 8,8 | 8,9 | 9 | 9 | 9 |
| Impostos sobre folha de pagamento e mão-de-obra | 0,3 | 0,3 | 0,4 | 0,4 | 0,3 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 |
| Impostos sobre a propriedade | 1,9 | 1,8 | 1,8 | 1,8 | 1,7 | 1,8 | 1,9 | 1,9 | 1,9 |
| Impostos sobre bens e serviços: | 9,4 | 10 | 10,9 | 10,6 | 10,6 | 10,7 | 10,8 | 10,8 | 10,9 |
| Valor agregado | 0,7 | 5,2 | 6,4 | 6,5 | 6,4 | 6,6 | 6,6 | 6,7 | 6,7 |
| Consumo | 3,5 | 2,6 | 2,9 | 2,6 | 2,7 | 2,7 | 2,6 | 2,6 | 2,6 |
| Outros impostos | 0,1 | 0,3 | 0,2 | 0,2 | 0,2 | 0,2 | 0,2 | 0,2 | 0,2 |

Fonte: OECD (2017), "Revenue Statistics: Comparative tables", OECD Tax Statistics (database), DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/data-00262-en>.
 Disclaimer: <http://oe.cd/disclaimer>

Notas: (1) A partir de 1965, inclui dados da Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Islândia, Irlanda, Itália, Japão, Luxemburgo, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Portugal, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos; 1972 (Coréia); 1980 (México); 1990 (Chile); 1991 (Hungria e a Polónia); 1993 (República Checa); 1995 (Estónia, Israel, Letónia, República Eslovaca e Eslovênia. (2) Traduzido pelo autor

2. ORIGEM DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO

Os tributos sobre compra e vendas de mercadoria existem há muitos anos (COSTA, 1979), mas a incidência tributária específica e voltada para o consumo fortaleceu-se no último século. O modelo inicialmente instituído cobrava o tributo a cada operação, de forma cumulativa ou, em casos específicos, de forma monofásica, ao final da cadeia. Esse era o caso do imposto francês sobre a produção (seletivo sobre produtos industrializados) que era cobrado cumulativamente e que, em 1948, passou a permitir o crédito de impostos pagos sobre insumos utilizados diretamente na produção.

Somente em 1954 surge, por ocasião da reforma fiscal da França, um tributo denominado *Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*, cuja base de incidência passou a ser o valor acrescentado em cada operação.³

Segundo Martins (2013), inicialmente o *TVA* incidia somente sobre a venda de produtos ou mercadorias pelos atacadistas, não sendo aplicado sobre o varejo,

³Segundo Balthazar (2018), "o estudo do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) exige uma análise de sua evolução, sua história, com especial atenção à literatura jurídica tributária francesa, eis que foi nesse país que o imposto nasceu e progressivamente se desenvolveu, adquirindo os traços que conhecemos atualmente".

nem sobre serviços, que possuíam um imposto à parte, denominado *Taxe Sur les Prestations de Services (TPS)*.

Embora o primeiro país a adotar o imposto sobre valor agregado tenha sido a França, Maurice Laré, seu idealizador, recebeu influência da doutrina estrangeira (BALTHAZAR, 2008). As primeiras propostas de uso de impostos sobre valor agregado surgiram nos Estados Unidos, na Alemanha e no Japão, além de registros de aplicação dessas teorias no direito positivo da Grécia, Turquia e Argentina.

O modelo francês passou a conquistar adeptos e, em 1962, uma Comissão da atual União Europeia concluiu que o continente deveria adotar imposto semelhante ao *TVA*. No entanto, esse modelo se diferenciava do francês por adotar um único imposto, de incidência genérica, abrangendo venda de bens e prestação de serviços. Por fazer parte da Comissão Econômica Europeia e precisando se adequar ao regulamento proposto, a França extinguiu o tributo sobre serviços (*TPS*), incluindo seu campo de incidência na *TVA*, passando ao modelo adotado pelo bloco econômico (MARTINS, 2013),

Atualmente, mais de 150 países utilizam o IVA, tornando-o modelo de tributação sobre consumo mais comum e aplicável de forma ampla, com raras exceções. Dentre esses países, destaca-se os Estados Unidos que, em vez do IVA, adota um imposto sobre vendas⁴ (*SaleTax*) cobrado pelos estados, com alíquota máxima determinada, sendo que alguns desses estados permitem a cobrança de um tributo municipal (*Local Sale Tax*).

3. IMPOSTO SELETIVO OU ESPECÍFICO

Denomina-se seletivo ou específico o imposto utilizado para taxar mais fortemente produtos não essenciais, como artigos de luxo ou com impactos socioambientais negativos (como minérios, derivados de petróleo, bebidas, fumo, dentre outros). Esse tributo tem por característica ser monofásico, cobrado, normalmente, na etapa final, embora alguns países o apliquem em todas as etapas da cadeia produtiva de forma cumulativa.

⁴ A discussão sobre a adoção ou não do IVA em substituição ao atual modelo é recorrente nos EUA.

Os EUA, embora não utilizem o IVA, aplicam o imposto seletivo (*Excise Tax*) em produtos específicos como bebidas, tabacos, combustíveis, pneus e serviços como comunicação, por exemplo.

Os países que compõem a União Europeia também cobram o imposto seletivo, denominado Impostos Especiais de Consumo (*Excise Duty*), aplicável a produtos como álcool, bebidas alcoólicas, produtos energéticos, eletricidade e tabaco. As alíquotas são determinadas por cada nação, limitando-se o bloco comercial a determinar as alíquotas mínimas.

4. O MODELO BRASILEIRO DE TRIBUTAÇÃO NO CONSUMO

O Brasil adota a tributação no consumo há muito tempo, sendo a cumulatividade o seu principal problema – incidência em todas as etapas de comercialização, gerando acréscimo no preço final dos produtos. Influenciado pelo modelo adotado na França, o Brasil instituiu dois impostos específicos sobre o consumo: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM (competência Estadual) e o Imposto Sobre Serviços – ISS (competência municipal), que se agregaram aos já existentes cobrados pela União. Embora incluíssem algumas das características do imposto francês (*TVA*), eles possuem particularidades negativas que se acumularam ao longo do tempo.

4.1. Competências entre níveis de governo

Competência tributária é a capacidade conferida a cada ente federativo para instituir e legislar sobre o tema nos termos e limites expressos nas normas que conferem essa competência. Alguns países conferem a competência para tributar o consumo a um único ente federativo. Em outros, essa competência é exercida por mais de um nível de governo, sendo que, em muitos casos, o governo central aplica determinada alíquota de incidência que pode ser acrescida pelos entes subnacionais, respeitando-se a mesma base e as regras e as competências restritas estabelecidas.

No Brasil, o sistema tributário possui várias espécies de tributos incidentes sobre o consumo, nas três esferas de governo:

- O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS(QN), na esfera municipal;
- O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de competência estadual;
- O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins); e o Programa de Integração social (PIS), dentre outros, de competência federal.

A base de aplicação do ICMS é a circulação de mercadorias e serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal. Já o ISS incide sobre a realização de serviços, excluídos aqueles abrangidos pelo ICMS. O IPI é aplicado sobre os produtos industrializados; e a Cofins e o PIS, sobre o faturamento das empresas (com destino específico para a Seguridade Social e para o Programa de Integração Social – PIS) (serviços, comércio e indústria).

Essa miríade de tributos sobre o consumo contribui para um sistema caótico, ultrapassado e oneroso. A quantidade de tributos, aliada a complexidade das leis, torna muito difícil o controle e a fiscalização, tanto para empresários, como para os responsáveis pela aplicação da lei tributária.

A capacidade para instituir impostos está determinada na Constituição de 1988, em seus artigos 153, 155 e 156,⁵ que tratam, respectivamente, dos impostos da União, dos estados e Distrito Federal e dos municípios. Observa-se que, no Brasil, embora sobre a mesma base, cada nível de governo institui o seu próprio tributo. Trata-se de distorção em relação à experiência internacional onde, em geral, o mesmo tributo é cobrado pelos diversos níveis de governo.

⁵ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I – importação de produtos estrangeiros; II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III – renda e proventos de qualquer natureza; IV – produtos industrializados; V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI – propriedade territorial rural; VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar. (...) Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993) I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993) III – propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993) (...) Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I – propriedade predial e territorial urbana; II – transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)

Os Artigos 148 e 149⁶ da Constituição Federal tratam, respectivamente, da competência exclusiva da União para instituir empréstimos compulsórios e contribuições.⁷ Ao longo do tempo, a União passou a utilizar as contribuições para ampliar as suas receitas próprias, avançando na tributação do consumo e contribuindo para o agravamento do caráter regressivo do sistema tributário.

O fato de cada um dos entes ser livre para definir e normatizar o tributo em sua área de atuação contribuiu para a multiplicação de regras normativas. Atualmente temos 5.570 municípios que podem editar leis sobre ISS (vários municípios ainda não implantaram a cobrança do imposto), 27 governos estaduais que editam legislação sobre o ICMS, além de três normas federais sobre tributos no consumo (IPI, Cofins e PIS) e de outras contribuições específicas (Contribuição sobre Intervenção no Domínio Econômico – Cide-Combustíveis, por exemplo). Esse quadro caótico é acrescido pela infinidade de decretos, portarias, instruções normativas, regulamentos e outros instrumentos legais, emitidos em complemento às leis.

Estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT (2016) aponta que, desde 2008, foram editados mais de 363 mil textos normativos tributários,⁸ sendo mais de 30 mil atos federais, 110 mil estaduais e 200 mil municipais. O estudo afirma que atualmente o Brasil tem mais de 25 mil normas tributárias vigentes.

⁶ Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". (...) Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos art. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 41, 19.12.2003) (...) Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 39, de 2002).

⁷ Exceto para instituir contribuições dos servidores para custeio do regime previdenciário próprio, cuja competência é conferida a estados e municípios (§1º do Art. 149) e sobre iluminação pública, conferida aos municípios (Art. 149-A).

⁸ Foram considerados no levantamento leis, medidas provisórias, instruções normativas, emendas constitucionais, decretos, portarias e atos declaratórios.

Esse grande número de normas gera um contencioso tributário, tanto na esfera administrativa como na judicial, causando demanda excessiva de tempo e finanças não somente para empresas, mas também para a própria Administração Pública.

Segundo Appy e Messias (2014), apenas o contencioso administrativo tributário na esfera federal atingia 11% do PIB em 2013. Tendo em vista que ainda temos os contenciosos estaduais e municipais, e que a mediana obtida pela OCDE em pesquisa envolvendo 18 países foi de 0,2% do PIB, tem-se uma visão do que representa a realidade de nosso país.

Mesmo que boa parte do contencioso tributário administrativo federal não seja de tributos sobre consumo,⁹ o Brasil apresenta elevadas taxas de contencioso, muito acima da média de outros países – sem contar os passivos administrativos tributários estaduais e municipais.

Esse fato, aliado à falta de políticas de desenvolvimento regional promovidas pelo governo federal – contrariando o Artigo 43 Constituição Federal,¹⁰ que atribui ao governo central a obrigação de fazê-lo com base nos tributos próprios –, criou cenário favorável para que estados e municípios se utilizem do tributo sobre o consumo como modo de atrair investimentos, gerando a chamada "Guerra Fiscal"¹¹ e que, além de prejudicar a arrecadação, é prejudicial ao ambiente de negócios, em função da insegurança jurídica proporcionada pela concessão de benefícios fiscais sem a autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).¹²

⁹ Em apresentação feita para o seminário "O Aumento do Passivo Tributário – Causas e Soluções", feito na Fiesp, São Paulo, em dezembro de 2014, Lorraine Messias informa que o IPI responde por 6,39%, Comex 7,52% e PIS/Cofins por 17,76%, sendo o restante sobre outros tipos de tributos, inclusive no Simples, que também incide sobre o consumo. <http://nefgv.com.br/files/upload/2014/12/10/o-elevado-grau-de-litigiosidade-tributaria-no-brasil.pdf>

¹⁰ Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando ao seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. (...) § 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: (...) III – isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas.

¹¹ Nome dado à disputa entre estados e municípios que concedem benefícios fiscais, para a conquista e instalação de empresas em seus territórios.

¹² A Lei Complementar n. 160/2017, sancionada em 8/8/2017, e regulamentada pelo Convênio Confaz n. 190, obriga estados a publicarem todos os atos normativos vigentes em 8 de agosto de 2017 até 29 de março de 2018. Para os atos já revogados em 8 de agosto, o prazo para publicação e validação é de 30 de setembro de 2018. Em Atos concessivos – regimes especiais e termos de ajustamento fiscal firmados entre a empresa e o Estado em particular – os prazos são, respectivamente, 29 de junho e 28 de dezembro de 2018. Essas concessões têm sido constantemente questionadas ou autuadas por diversas unidades concedentes. Há pouco tempo, a própria União cobrava sobre esses benefícios fiscais o IR e a CSLL, considerando-os como "lucro". Na norma que convalidou os benefícios estaduais, um artigo equiparou esses benefícios a investimentos, excluindo esses valores da base de cálculo dos

Outro complicador é a fiscalização dos contribuintes, cuja competência, no caso de bens, é da União e dos estados; e, no caso dos serviços, é da União e dos municípios. Isso faz com que o contribuinte tenha que atender às exigências de mais de uma esfera de fiscalização, sendo que, embora a base muitas vezes seja a mesma, a forma de cálculo e as obrigações acessórias são distintas, o que eleva o custo administrativo.

Portanto, é necessário que o Brasil modifique a sistemática de tributação sobre o consumo, bem como reveja a distribuição da carga tributária por base de incidência, tornando o sistema menos regressivo, mediante a majoração e tabelas progressivas para impostos sobre a renda e a propriedade e redução dos tributos que incidem sobre o consumo, que penalizam as parcelas menos favorecidas da população.

5. UM NOVO MODELO DE TRIBUTAÇÃO NO CONSUMO

O Brasil deve alinhar-se com o mundo, no que diz respeito aos tributos sobre consumo. A substituição da atual composição tributária sobre essa base por tributos mais simples e mais equânimes contribuirá para que o país tenha um patamar mais adequado em termos de progressividade, eficiência arrecadatória e fiscalizatória, melhorando o ambiente de negócios.

A adoção do IVA incidente sobre todas as operações que envolvam bens e serviços, em conjunto com um Imposto Seletivo (ou uma contribuição seletiva, destinada à Seguridade Social), substituindo a quantidade de tributos hoje incidentes sobre o consumo, pode colocar a estrutura tributária brasileira em linha com os parâmetros internacionais.

O IVA e o Imposto Seletivo substituiriam os atuais impostos sobre consumo, que devem ser extintos, a saber:

- União (IPI, PIS, Cofins, Cide);

tributos federais. Apesar de vetado pela Presidência da República, esse veto foi derrubado pelo Congresso Nacional (Veto presidencial n. 24/2017 aos Art. 9º e 10º da Lei 160/2017, derrubado pelo Congresso Nacional em novembro de 2017).

- Estados e Distrito Federal (ICMS); e
- Municípios (ISS).

Para isso, é necessário que se observem critérios para melhorar a eficiência e a eficácia do sistema, reduzindo a burocracia e especializando a estrutura administrativa. Alguns desses pontos são comuns aos dois tributos (IVA e IS), outros são específicos a cada um dos impostos, como se procura demonstrar a seguir.

5.1. A distribuição de competências pela especialização das bases

O Brasil é uma federação e, como tal, deve possuir uma estrutura tributária que permita a cada um dos seus entes o financiamento das suas estruturas e atividades, direta ou indiretamente, por meio de arrecadação própria de tributos ou mediante a partilha entre entes federados. A Figura 3 e mostra a distribuição atual das competências tributárias, conforme a base de incidência:

FIGURA 3 - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ATUAL POR BASE DE INCIDÊNCIA E NÍVEL DE GOVERNO (BRASIL) (2017)

| NÍVEL DE GOVERNO | RENDA | CONSUMO | PROPRIEDADE | PREVIDÊNCIA | REGULATÓRIOS |
|------------------|-------|---------|-------------|-------------|--------------|
| União | IR | IPI | ITR | Empresas | II |
| | CSLL | PIS | | Empregados | IE |
| | | Cofins | | | |
| | | Cide | | | |
| Estados | | ICMS | ITCMD | Empregados | |
| | | | IPVA | | |
| Municípios | | ISS | ITBI | Empregados | |
| | | | IPTU | | |

Fonte: Elaboração própria.

A União detém a competência sobre todas as bases. Os estados e municípios possuem competência para tributar o consumo e a propriedade (além da contribuição previdenciária dos seus funcionários).

Essa forma de distribuição das competências, somada à quantidade de tributos existentes, faz com que as administrações tributárias de todos os níveis precisem ter estrutura e conhecimento sobre uma grande gama de tributos com características e bases de incidências diversas, o que acaba não ocorrendo.

Uma forma mais racional de gestão pode ser proporcionada pela **especialização de competências**: distribuir as competências entre os entes federados, por base de incidência, permitindo a especialização das administrações tributárias e conferindo eficiência na execução das atividades de fiscalização e arrecadação.

Hoje, o maior tributo incidente sobre o consumo é o ICMS, de competência estadual. Portanto, as administrações tributárias dos governos estaduais já detêm conhecimento acumulado sobre o assunto. Embora a União tenha avançado na tributação do consumo, os tributos sobre a renda são (e devem ser ainda mais) sua principal fonte de financiamento.

O ISS, embora seja uma grande fonte potencial de arrecadação municipal, sequer foi implantado pela grande maioria dos municípios, os quais limitam a cobrar o IPTU e outras taxas – sendo que, em muitos casos, as transferências de recursos da União e dos estados constituem-se na parcela mais expressiva das suas receitas tributárias.

Assim, a forma recomendada de distribuir as competências é aproveitar o que de melhor cada um dos entes faz, aprimorando a estrutura e conferindo mais eficácia às suas atividades.

A Figura 4 ilustra, esquematicamente, a proposta que se faz aqui, de nova distribuição de competência para a cobrança dos impostos por base de incidência.

FIGURA 4 – PROPOSTA DE DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS POR BASE DE INCIDÊNCIA

| COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA POR BASE DE INCIDÊNCIA E NÍVEL DE GOVERNO | |
|--|--------------|
| UNIÃO | RENDA |
| | REGULATÓRIOS |
| | PREVIDÊNCIA |
| ESTADOS | CONSUMO |
| | PREVIDÊNCIA |
| MUNICÍPIOS | PROPRIEDADE |
| | PREVIDÊNCIA |

Fonte: Elaboração própria.

Essa proposta, neste ponto específico, guarda similaridade com a que tem sido debatida na Comissão Especial sobre Reforma Tributária da Câmara dos Deputados,¹³ que, em linhas gerais, atribui à União a competência sobre os tributos sobre a renda, a previdência e os regulatórios (como a Cide);¹⁴ aos estados, a competência sobre os tributos incidentes sobre o consumo; e aos municípios, todos os tributos que incidem sobre a propriedade.

Pela proposta aqui apresentada, a competência das iniciativas de arrecadação e fiscalização fica com os entes federados, de acordo com a especialização das suas administrações tributárias, permitindo maior eficiência da gestão.

O destino do imposto arrecadado não deve influenciar a definição das competências, visto que o Brasil já adota o sistema de partilha da arrecadação de tributos, o que pode ser equacionado no novo sistema, sem nenhuma influência na determinação das competências.

5.2. A Incidência do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) e do Imposto Seletivo (IS)

Pelas características próprias de cada tributo, embora ambos incidam sobre o consumo, a base de incidência do IVA e do IS são distintas. O IVA deve incidir sobre todas as operações com bens e serviços, sem nenhuma exceção. Para a cobrança do tributo podem ser utilizados institutos administrativos atuais como o diferimento, a suspensão ou mesmo a substituição tributária.

Já o Imposto Seletivo, ao contrário da proposta em discussão no Congresso Nacional,¹⁵ deve ser aplicado exclusivamente nos produtos não essenciais e nos que têm impacto ambiental negativo.

¹³ Vide texto intitulado "Principais linhas da Proposta de Reforma Tributária", disponível em <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>.

¹⁴ Na Figura 4, os tributos regulatórios compreendem os de importação e de exportação, que a Comissão trata em separado, deixando essa competência também para a União.

¹⁵ Proposta do Deputado Federal Luiz Carlos Hauly, apresentada no âmbito da Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados e submetida a Consulta Pública no ano de 2017.

Há, na verdade, duas possibilidades de aplicação do IS: como imposto único incidente sobre os produtos específicos, ou como um adicional sobre a tributação do IVA. Essa segunda possibilidade é a mais adaptada à realidade brasileira. Nesse caso, todas as operações com bens e serviços devem ser taxadas pelo valor agregado, sendo que o IS incidirá como um adicional para aqueles produtos não essenciais e prejudiciais ao meio ambiente.

5.3. Cobrança e base de cálculo do IVA e do IS

Ao contrário do atual ICMS – cujo produto da arrecadação é dividido entre a origem e o destino –, o IVA e o IS devem adotar o princípio de destino. A existência de parcela atribuída ao ente de origem é o principal fator da “Guerra Fiscal”. Atualmente, para atrair investimentos, os governos estaduais abrem mão de parte da receita do tributo gerado. Com o princípio de destino, isso deixa de existir.

A base de cálculo do IVA deve ser o valor da operação com bens ou serviços, descontado o imposto pago nas operações anteriores, o que faz com que o tributo incida somente sobre o valor agregado.

O IS deve ser um tributo monofásico, cobrado somente na última etapa das operações. Ele pode ser por alíquota ou por valor, devendo ser definido conforme a motivação de cada item ao qual seja atribuída a cobrança.

Existem duas modalidades de taxaço: exclusiva ou concomitante. Na exclusiva, as operações taxadas pelo IS estão fora do campo de incidência do IVA. Já na concomitante, as operações são taxadas pelos dois tributos.

A proposta é que o IVA tenha base ampla, alcançando todas as operações com bens e serviços, e que o IS seja aplicado adicionalmente sobre a mesma base do IVA. Isso permitirá que as alíquotas do IVA e do IS sejam menores e favoráveis para a melhoria do ambiente econômico.

Ambos os tributos permitem que se utilize o instituto do substituto tributário para casos em que seja recomendável.

5.4. Os créditos e a não cumulatividade do IVA e do IS

O Brasil, embora tenha em vários dos seus tributos a característica da não cumulatividade, adota várias restrições ao crédito. Esse fato pode ser exemplificado no caso do ICMS nos seguintes pontos: bens destinados ao ativo-fixado (cuja apropriação se dá de forma fracionada), mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento (crédito vedado),¹⁶ energia elétrica e comunicação (somente a utilizada no processo produtivo), se aproximando do chamado crédito físico, que permite a dedução apenas do imposto pago na aquisição de insumos que se incorporarem fisicamente ao produto final.

Um IVA eficiente não deve impor restrição ao crédito dos valores pagos como imposto nas operações anteriores, salvo em casos restritos e específicos. O contribuinte tem o direito ao crédito total dos produtos adquiridos para o exercício de suas atividades econômicas (não apenas insumos, mas também materiais de uso e consumo necessários ao exercício da sua atividade).

A adoção do IS monofásico elimina a necessidade de créditos de operações anteriores. A única exceção pode ser quando utilizado como insumo de produção, uma vez que integrará o produto e poderá ser cobrado na operação ao consumidor final. Dessa forma, garante-se que os tributos não sejam cumulativos e, portanto, reduz-se a sua parcela relativa no custo final do produto.

5.5. O ressarcimento de créditos

Nas operações que resultem no acúmulo de crédito (exportações ou áreas em que a alíquota das operações seja inferior à das aquisições de insumos e despesas), ou créditos não passíveis de aproveitamento na escrituração, o ressarcimento deve ser feito financeiramente, evitando-se o acúmulo de créditos que hoje ocorre no Brasil.

Na maioria dos países exige-se o acúmulo de vários períodos, para se pedir o ressarcimento, sendo que em alguns países só os exportadores podem pedir o ressarcimento. Nesse caso, a maioria das nações permite o pedido imediato, com

¹⁶ Mediante a Lei Complementar n. 87/1996, alterada pelas Leis Complementares n. 122/2006 e n. 138/2010, somente a partir de 1º de janeiro de 2020 os contribuintes poderão se creditar do ICMS de materiais de uso e consumo. Destaca-se que embora essa medida tenha sido prevista na Lei que regulamentou o ICMS (87/1996), sua aplicação vem sendo sistematicamente postergada, não havendo garantia de que será permitida em 2020.

um prazo mais curto para a devolução financeira, do que nos demais créditos, quando permitidos. Em 2014, Portugal, por exemplo, implantou um sistema de emissão do certificado de exportação eletrônica que permite que as empresas exportadoras tenham o reembolso do IVA em oito dias.¹⁷

O Brasil já possui sistemas informatizados de emissão de notas fiscais, de escrituração fiscal e contábil e de controle das exportações e importações, o que permite que as empresas exportadoras possam ter esses valores ressarcidos em curto prazo. A agilidade na devolução permitirá melhor fluxo de caixa às empresas, com consequente redução da necessidade de recorrerem a outras fontes de financiamento, o que impactará positivamente no preço final dos produtos.

5.6. As alíquotas para o IVA e o IS

Alguns países adotam apenas uma alíquota para o IVA, o que contribui para a isonomia no tratamento tributário (que garante que todos suportem a mesma carga de tributos no consumo), além de evitar o acúmulo de créditos (exceto nas exportações ou situações especiais). Por outro lado, isso limita a capacidade para usar o tributo para desenvolver ou fortalecer algum setor específico.

A União Europeia, embora tenha adotado o IVA, permite que cada um dos seus países membros adotem tarifas específicas dentro dos parâmetros estabelecidos pelo bloco econômico. Além da tarifa normal, existem as tarifas reduzidas e as especiais, conforme se pode ver na Figura 5.

As tarifas especiais do IVA (taxas super-reduzida, zero e intermédia) são estabelecidas pelo Conselho da União Europeia¹⁸ e somente podem vigorar até a implantação total do sistema. Mesmo as operações nas quais se aplica a tarifa reduzida, não são definidas isoladamente, mas pela Comissão. Ou seja, o país adota a alíquota ou taxa normal, que são, a princípio, aplicadas a todas as operações com

¹⁷Matéria publicada no jornal *Diário Económico* de Portugal, edição do dia 07/01/2014, informa que o prazo médio para emissão do certificado era de 42 dias. Com a informatização do procedimento, essa espera caiu para oito dias, e a previsão era de que ainda poderia diminuir para quatro dias. Este sistema teve como base três eixos: Isenção mais rápida de IVA nas exportações, com a informatização dos procedimentos; Exportação mais célere de produtos sujeitos ao Imposto Especial de Consumo – IEC (vinhos e tabaco, por exemplo); e Certificado Eletrônico de isenção do IVA.

¹⁸ Vide diretiva 2006/112/CE do Conselho da União Europeia. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=PT>.

bens e serviços. Para utilizar tarifas reduzidas ou especiais, o país necessita da autorização da Comissão Econômica Europeia.

FIGURA 5 – TIPOS DE ALÍQUOTA
UNIÃO EUROPEIA
2018

| TIPOS | CARACTERÍSTICAS |
|-----------------|--|
| TAXA NORMAL | Cada país tem uma taxa normal que é aplicável na maioria dos casos e que não pode ser inferior a 15% . |
| TAXA REDUZIDA | Podem ser aplicadas taxas reduzidas (no máximo duas), que geralmente não podem ser inferiores a 5% , a uma série limitada de vendas de produtos ou serviços. |
| TAXAS ESPECIAIS | Alguns países também estão autorizados a aplicar taxas específicas a algumas vendas. Subdividem-se em: Taxa super-reduzida: Alguns países aplicam uma taxa reduzida inferior a 5%, denominada taxa super-reduzida, na venda de determinados bens e serviços. Por exemplo, em Espanha, certos serviços, como os serviços de manutenção e a adaptação de meios de transporte para pessoas com deficiência, estão sujeitos a uma taxa super-reduzida de 4%. Taxa zero: Alguns países aplicam uma taxa zero em determinados casos. Quando é aplicada a taxa zero, o consumidor não tem de pagar IVA, mas o vendedor conserva o direito de deduzir o IVA que tenha pago sobre compras diretamente relacionadas com a venda (por exemplo, no caso das exportações e da prestação de certos serviços financeiros a clientes de fora da UE). Taxa intermédia ("parking rate"): A taxa intermédia é aplicada a determinados bens e serviços que não podem beneficiar de uma taxa reduzida, mas aos quais alguns países aplicavam taxas reduzidas em 1 de janeiro de 1991. Estes países estão autorizados a continuar a aplicar taxas reduzidas em vez da taxa normal, desde que essa taxa não seja inferior a 12%. |

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados do site https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_pt.htm

A Figura 6 apresenta a distribuição das alíquotas nos países da OCDE (conforme os tipos permitidos e explicitados na Figura anterior). Tomando como exemplo a Irlanda, observe-se que a alíquota normal é de 23%. Entretanto, ela está autorizada a aplicar taxas reduzidas (9% e 13,5%) e taxas especiais¹⁹ (super-reduzida e intermédia, de 4,8% e 13,5%, respectivamente) para produtos específicos, autorizados pela Comissão Econômica Europeia.²⁰ A Dinamarca é o único país da União Europeia que adota alíquota única de 25%.

É possível que um mesmo país adote alíquotas diferenciadas por região, como é o caso de Portugal (Figura 7). Na Figura 8 veem-se as alíquotas praticadas nos principais países da América Latina que adotam o IVA.

¹⁹ Essas taxas especiais devem ser extintas quando da implantação final do modelo, conforme diretiva da Comissão Econômica Europeia.

²⁰ No endereço eletrônico <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> pode-se obter a lista completa desses produtos por país membro da UE, especificando a alíquota aplicável a cada produto relacionado.

FIGURA 6 – TAXAS DO IVA APLICADAS NOS PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA
(EM %)
(2017)

| ESTADO MEMBRO | TAXA NORMAL (%) | TAXA REDUZIDA (%) | TAXA SUPER-REDUZIDA (%) | TAXA INTERMÉDIA (%) |
|-----------------|-----------------|-------------------|-------------------------|---------------------|
| Áustria | 20 | 10-13 | - | 13 |
| Bélgica | 21 | 6-12 | - | 12 |
| Bulgária | 20 | 9 | - | - |
| Chipre | 19 | 5-9 | - | - |
| República Checa | 21 | 10-15 | - | - |
| Alemanha | 19 | 7 | - | - |
| Dinamarca | 25 | - | - | - |
| Estônia | 20 | 9 | - | - |
| Grécia | 24 | 6-13 | - | - |
| Espanha | 21 | 10 | 4 | - |
| Finlândia | 24 | 10-14 | - | - |
| França | 20 | 5,5-10 | 2,1 | - |
| Croácia | 25 | 5-13 | - | - |
| Hungria | 27 | 5-18 | - | - |
| Irlanda | 23 | 9-13,5 | 4,8 | 13,5 |
| Itália | 22 | 5-10 | 4 | - |
| Lituânia | 21 | 5-9 | - | - |
| Luxemburgo | 17 | 8 | 3 | 14 |
| Letônia | 21 | 12 | - | - |
| Malta | 18 | 5-7 | - | - |
| Países Baixos | 21 | 6 | - | - |
| Polónia | 23 | 5-8 | - | - |
| Portugal | 23 | 6-13 | - | 13 |
| Romênia | 19 | 5-9 | - | - |
| Suécia | 25 | 6-12 | - | - |
| Eslovênia | 22 | 9,5 | - | - |
| Eslováquia | 20 | 10 | - | - |
| Reino Unido | 20 | 5 | - | - |

Elaboração própria com dados obtidos no site https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_pt.htm

FIGURA 7 – ALÍQUOTAS DO IVA EM PORTUGAL

| TIPO DE TAXA | PORTUGAL CONTINENTAL | MADEIRA | AÇORES |
|--------------|----------------------|---------|--------|
| Normal | 23% | 22% | 18% |
| Intermédia | 13% | 12% | 10% |
| Reduzida | 6% | 5% | 5% |

Fonte: Endereço eletrónico <https://www.economias.pt/como-calculer-o-iva>

FIGURA 8 – TAXAS DO IVA APLICADAS EM PAÍSES DA AMÉRICA LATINA

| PAÍS (1) | TAXA BÁSICA | TAXA MÁXIMA | TAXA REDUZIDA |
|-----------|-------------|-------------|---------------|
| Argentina | 21 | 27 | 10,5 |
| Chile | 19 | - | - |
| México | 16 | - | - |
| Uruguai | 23 | - | 14 |
| Paraguai | 10 | - | - |

Fonte: Elaboração própria. Nota: 1) alguns países, como o México e o Chile, adotam isenção para alguns produtos.

No caso brasileiro, poderíamos adotar o mesmo critério para os estados que, dentro de parâmetros gerais estabelecidos, teriam liberdade para escolher entre alíquota única ou mais de uma, de acordo com a necessidade e características de cada unidade.

No Brasil, convivemos com uma gama de alíquotas, falando apenas do principal tributo no consumo, o ICMS. Existem as alíquotas internas, que vão de 17% a 18% e as interestaduais, de 7% ou 12%. Mas ainda temos: isenções, reduções da base de cálculo, diferimento (postergação do pagamento do tributo para fase posterior, mas que em alguns casos nunca é pago), crédito presumido e outros instrumentos que permitem pagamento de alíquotas diferenciadas da efetiva para determinado produto ou operação.

Além disso, os serviços são tachados com alíquota máxima de 5% (no IVA serão tachados, em regra, com alíquotas bem superiores).

O IVA ideal é alíquota única ou com poucas alíquotas, sendo necessário impor limites à criação indiscriminada de alíquotas, para não distorcer o tributo.

A questão central é definir o percentual da alíquota para um tributo que poderia substituir tantos tributos vigentes. Essa definição deve ser orientada por parâmetros internacionais. Nesse sentido, propõe-se que se adotem inicialmente uma alíquota geral de 23% e uma alíquota reduzida de 12% (aplicável aos serviços), com revisão periódica no sentido de promover a adequação das alíquotas à realidade brasileira.

É certo que essas alíquotas não serão suficientes para garantir a atual arrecadação de todos os tributos do consumo existentes (que serão substituídos pelo IVA), mesmo levando-se em conta a ampliação da base com os serviços.

Nesse sentido, a aplicação do Imposto Seletivo e a elevação dos tributos sobre a renda e o patrimônio são medidas indispensáveis para garantir o mesmo resultado financeiro e tornar o sistema tributário mais progressivo. O imposto seletivo também deve ter poucas alíquotas pré-definidas. Nos EUA, por exemplo, os estados da federação têm liberdade para fixar, dentro de limites gerais estabelecidos, os percentuais cobrados em tributos específicos.

Propõe-se que o Brasil fixe uma alíquota mínima (ou mesmo também a máxima) e confira aos governos estaduais liberdade para aplicar o tributo de acordo com suas respectivas necessidades.

5.7. Benefícios fiscais limitados

Os tributos sobre consumo têm como princípio a neutralidade, ou seja, não devem ser utilizados como diferenciais de negócio mediante instrumentos tributários que, na prática, impliquem a redução da alíquota efetiva paga. Um dos problemas centrais do atual sistema tributário é a quantidade de benefícios concedidos em todos os tributos. Como consequência, há uma multiplicidade de atos normativos para regulamentar essas exceções. Os benefícios devem estar bem definidos e restritos em lei, dificultando a utilização do tributo como fonte ou diferencial de atração de investimentos. Nem mesmo a justificativa de menor encargo para a população de baixa renda justifica os benefícios da forma como são concedidos atualmente, sendo possível garantir melhor retorno a essa camada mediante o "IVA personalizado" (SILVA, 2017).

5.8. Competências Legislativas, Fiscalizatórias e Arrecadatórias

Para que os tributos sobre consumo sejam simplificados para o contribuinte e fiscalizáveis pelos órgãos competentes, é fundamental que a legislação seja precisa. A competência legislativa deve ser exercida pelo Congresso Nacional, sendo a iniciativa dos detentores da competência tributária (no caso os estados e o DF).

A proposta que tramita na Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados, sugere a alteração do Art. 61 da Constituição Federal,²¹ para permitir que essa legislação seja aprovada na esfera federal, mas com a iniciativa dos estados e do Distrito Federal. Entretanto, alerta-se que, no caso de a iniciativa partir da Comissão Mista, não se exige a representação mínima dos estados e do DF. Embora o Congresso Nacional represente a população (Câmara) e os estados

²¹Art. 61 (...)§ 3º A iniciativa para a apresentação dos projetos de lei complementar que tratem dos tributos previstos no art. 155, IV e 195, I, d, caberá exclusivamente a: I – Governadores de Estado e do Distrito Federal; II – Assembleias Legislativas, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros; III – bancadas estaduais de Deputados Federais ou Senadores; IV – comissão mista de Deputados Federais e Senadores, instituída para esse fim; (...) § 4º Nos projetos apresentados na forma dos incisos I a III deverão estar representadas todas as Regiões do País e pelo menos um terço dos Estados e Distrito Federal" (NR).

(Senado), a estrutura atual deixa esses entes federativos muito dependentes da União, principalmente no que diz respeito à liberação de emendas, o que torna recomendável que qualquer iniciativa de lei que afete a competência dos estados-membros esteja cercada de certa garantia de participação e representatividade.

Entende-se que a competência deve ser exercida pelos entes que a detêm, não se permitindo que a União interfira diretamente na regulamentação de tributos cuja competência não lhe seja atribuída. Inclusive, a regulamentação deve ser única, ficando os estados apenas com poucas possibilidades de adequação de alíquotas e outros elementos normativos necessários em virtude das suas particularidades regionais.

No que diz respeito aos demais aspectos de competência, observe-se que os estados e o Distrito Federal detêm maior conhecimento acumulado sobre a fiscalização e arrecadação no consumo, por ser o ICMS o maior tributo brasileiro. Por outro lado, retirar essa competência do âmbito estadual seria esvaziar a competência tributária e arrecadatória desses entes.

Portanto, a fiscalização e arrecadação do IVA e do IS deve ser mantida com os estados e o Distrito Federal, com a possibilidade de que essas duas unidades subnacionais, por meio de leis ou convênios, exerçam cumulativamente a competência tributária dos municípios que não tenham e não queiram estruturar Administrações Tributárias próprias, inclusive dos tributos de competência das municipalidades.

Uma das formas de unificação e harmonização das normas é que um colegiado formado por representantes de todos os estados e do DF – a exemplo do Confaz – fique responsável pela discussão e análise das normas propostas, conforme as iniciativas legais aprovadas pelo Congresso Nacional, com vigência em todo o território nacional. Esse modelo encontra similitude na Alemanha, onde os estados-membros possuem um colegiado que analisa todas as propostas legislativas sobre o tema tributário.

Essa harmonização garantirá aos contribuintes um sistema mais enxuto e aos seus aplicadores melhor qualidade na interpretação das normas que, aliada a

especialização dos entes, trará maior segurança jurídica e maior eficiência e eficácia das administrações tributárias.

Bibliografia

APPY, Bernard e MESSIAS, Lorraine (2014). *O elevado grau de litigiosidade tributária no Brasil: diagnóstico e medidas de encaminhamento*. O Estado de São Paulo. 24 de março. <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,litigiosidade-tributaria-no-brasil-imp-,1141652>

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (2008). *A gênese do imposto sobre o valor agregado*. Revista Sequência, nº 56, p. 245-258.

COSTA, Alcides Jorge (1979). *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária.

HAULY, Luiz Carlos (2017). *Principais linhas da Proposta de Reforma Tributária*. <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>

MARTINS, S. P. (2013). *Manual do Imposto Sobre Serviços*. 9ª Edição. São Paulo: ATLAS.

MATOS, Maria Lúcia Bastos Saraiva (2007). *A evolução histórica do direito tributário*. São Paulo: Direito Tributário. <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>

PADILHA, G. (2017). *ICMS Personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo*. Tesis doctoral. Universidad de Alcalá. Alcalá de Henares

PADILHA, G. (2018). *Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade*. São Paulo: Plataforma Política Social (Texto para Discussão, 14). <http://plataformapoliticasocial.com.br/personalizacao-do-iva-para-o-brasil-harmonizando-os-objetivos-de-eficiencia-e-equidade/>

SIMÕES, Lígia (2014). *Exportadoras têm reembolso de IVA em oito dias*. Portugal: Diário Económico, 17 de janeiro.

VARSANO, Ricardo (1996). *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Rio de Janeiro: IPEA.