

INT-1618

CEPAL (1618)



**MATERIAL COMPLEMENTAR AO ARTIGO
“A PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA
EM DISCUSSÃO NO BRASIL”**

RICARDO VARSANO

JANEIRO 1996

TRIBUTAÇÃO E REFORMA NO BRASIL

- **CONSTITUIÇÃO**

- CAPÍTULO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

- **Espécies de tributos (Competência da União, Estados e Municípios -- impostos, taxas e contribuições de melhoria. Competência exclusivamente da União -- empréstimos compulsórios; contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas)**

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"><ul style="list-style-type: none"><ul style="list-style-type: none">• Princípios gerais de tributação• Limitações ao poder de tributar• Determinação de que impostos que podem ser cobrados por cada um dos níveis de governo da federação e de suas principais características• Repartição das receitas tributárias |
|---|

- OUTROS CAPÍTULOS DA CONSTITUIÇÃO**

- **Contribuições para a seguridade social (contribuições sociais sobre salários, faturamento e lucro líquido)**
 - **Outras contribuições (por exemplo, PIS e contribuições sindicais)**

- **LEIS COMPLEMENTARES**

- **LEIS ORDINÁRIAS**

- **DECRETOS**

- **NORMAS ADMINISTRATIVAS**

- **ADMINISTRAÇÃO FISCAL**

PRINCIPAIS OBJETIVOS E ALGUMAS DAS MUDANÇAS PROPOSTAS

- **PROMOVER A JUSTIÇA FISCAL, PRINCIPALMENTE ATRAVÉS DO COMBATE À SONEGAÇÃO**

Permite que o fisco federal requisite informações sobre as operações financeiras dos contribuintes para impedir que os sonegadores movimentem bilhões de reais, usando impunemente o sistema financeiro, protegidos pelo sigilo bancário.

Acaba com uma das maiores brechas para sonegação existente no país, igualando as alíquotas do novo imposto sobre o valor adicionado aplicáveis às operações internas e às interestaduais. A diferença entre elas tem permitido que os sonegadores simulem vendas interestaduais e entreguem a mercadoria no seu Estado -- evento conhecido como o "passeio da nota fiscal" --, criando, a partir daí, uma cadeia de sonegações.

- **ESTIMULAR A EXPANSÃO E MODERNIZAÇÃO DO SETOR PRODUTIVO DO PAÍS**

Total e imediata desoneração, em referência ao IPI e ao ICMS, dos bens de capital. A mesma regra continuará valendo quando entrar em vigor, em 1998, o novo imposto.

Não-incidência do ICMS sobre insumos, máquinas, implementos e tratores usados na agropecuária.

- **ADEQUAR A TRIBUTAÇÃO À ABERTURA DO PAÍS PARA O EXTERIOR, ELIMINANDO ENTRAVES À COMPETITIVIDADE DAS EXPORTAÇÕES E À COMPETIÇÃO NO MERCADO NACIONAL**

Desoneração plena de todas as exportações, em relação ao IPI e ao ICMS (e também ao novo imposto que os substitui em 1998).

Igualdade de tratamento pelo novo imposto para produtos nacionais e importados.

Aplicação de direitos compensatórios, inclusive sobre importações já desembaraçadas, quando comprovadas práticas danosas à economia nacional por parte de outros países.

- **HARMONIZAR A TRIBUTAÇÃO NO MERCADO INTERNO, VISANDO SIMPLIFICAR AS OBRIGAÇÕES DOS CONTRIBUINTES E REDUZIR SEU IMPACTO NEGATIVO SOBRE A EFICIÊNCIA ECONÔMICA**

Legislação mais simples e uniforme em todo o país: apenas um regime de tributação ao invés dos 28 diferentes atualmente existentes; número de alíquotas por mercadoria reduzido de 30 para, no máximo 4.

Decisões sobre onde comprar (do Estado, de outro Estado ou do Exterior) dependerão apenas das forças de mercado, não sendo afetadas, como atualmente, pela tributação.

CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DO NOVO IMPOSTO PROPOSTO

- **FORMA DE TRIBUTAÇÃO:** imposto sobre o valor adicionado, do tipo consumo, cobrado pelo método de crédito fiscal, partilhado pela União e pelos estados, que substituirá o ICMS (estadual) e o IPI (federal).
- **LEGISLAÇÃO:** de competência privativa da União (lei complementar).
- **ADMINISTRAÇÃO, ARRECADAÇÃO E FISCALIZAÇÃO:** cada unidade da federação administra, arrecada e fiscaliza a parte que lhe cabe do imposto.
- **BASE:** idêntica à do ICMS (abrange mercadorias e serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal; não inclui demais serviços).
- **ALÍQUOTAS:** para cada bem, existem duas alíquotas, uma federal e a outra estadual, ambas incidentes tanto sobre operações internas a um Estado como sobre importações e, salvo resolução em contrário do Senado Federal, também sobre operações interestaduais.
- **FIXAÇÃO DAS ALÍQUOTAS:** as alíquotas estaduais serão fixadas por resolução do Senado Federal; as federais serão definidas em lei ordinária.
- **CARACTERÍSTICAS DAS ALÍQUOTAS:** tanto as alíquotas federais como as estaduais serão uniformes por mercadoria ou serviço, em todo o território nacional, e seletivas, em função da essencialidade das diferentes mercadorias ou serviços. Nas operações interestaduais, o Senado Federal pode fixar alíquota estadual menor que a aplicável às operações internas; mas, mesmo neste caso, a soma das alíquotas estadual e federal será sempre a mesma, não importando se a saída da mercadoria é para o Estado onde está localizado o contribuinte que a realiza ou para outro Estado.
- **COMÉRCIO EXTERIOR:** o bem importado sofrerá tributação idêntica à de seu similar nacional e todas as exportações serão desoneradas do tributo (princípio de destino).
- **COMÉRCIO INTERESTADUAL:** o imposto será integralmente cobrado na origem, eliminando-se a sonegação que atualmente resulta da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais do ICMS. Prevê-se, porém, a adoção de procedimentos muito simples, descritos adiante, que atribuem a parcela estadual do imposto relativo às operações interestaduais, no todo ou em parte, ao Estado de destino do bem.

PROCEDIMENTO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS: OS PROBLEMAS EXISTENTES

O PROBLEMA DE TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO INTERESTADUAL COM O ICMS: se o imposto fosse totalmente cobrado no Estado de destino da mercadoria, haveria uma brecha para a sonegação (para o já mencionado "passeio da nota fiscal"); se o imposto fosse integralmente cobrado na origem, seria resolvido o problema de sonegação, mas a distribuição da receita entre Estados tornar-se-ia muito injusta, pois as unidades deficitárias no comércio interestadual são, em geral, as mais pobres.

PROBLEMA ADICIONAL: a menos que se adote o princípio de destino no comércio interestadual, existem redistribuições não intencionais e injustas de recursos entre as unidades da federação sempre que o imposto não incide sobre a operação seguinte à interestadual. Por exemplo, as exportações de produtos industrializados são imunes ao ICMS. Se um exportador adquire uma mercadoria em outro Estado, adiciona-lhe algum valor, e revende para o exterior, a unidade da federação que exporta é penalizada, pois está concedendo o crédito de um tributo não arrecadou (que foi arrecadado pelo Estado produtor da mercadoria adquirida pelo exportador).

SOLUÇÃO ADOTADA PARA O ICMS: alíquotas interestaduais mais baixas que as internas. Nesta sistemática, a distribuição da receita entre Estados é menos injusta do que no caso de cobrança integral do imposto na origem. A brecha para sonegação continua a existir, embora o ganho do sonegador, que depende da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, seja menor que no caso em que se adotasse o princípio de destino. A redistribuição de recursos tratada no item anterior também continua a existir, embora seja menor que no caso em que se adotasse o princípio de origem.

SOLUÇÃO IDEAL: desvincular o local de cobrança do imposto da destinação dada aos recursos que ele gera. O ideal seria cobrar o imposto na origem, para evitar sonegação, e atribuir a receita ao Estado de destino da mercadoria, para que não haja a mencionada redistribuição de recursos e para beneficiar os Estados menos desenvolvidos.

PROCEDIMENTOS JÁ PROPOSTOS QUE PERMITIRIAM, EM TESE, SOLUCIONAR OS PROBLEMAS: criação de um fundo para redistribuição da receita de operações interestaduais ou de um sistema de compensação das notas fiscais interestaduais. Ambos são, do ponto de vista operacional, extremamente complexos e onerosos e, por isso, nunca foram postos em prática.

PROCEDIMENTO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS: A SOLUÇÃO PROPOSTA

FUNDAMENTOS DO PROCEDIMENTO PROPOSTO: utiliza uma característica dos impostos sobre o valor adicionado -- o "catch up effect"-- e o fato de o imposto ser partilhado pela União e pelos Estados para obter a solução ideal mencionada.

PROCEDIMENTO PROPOSTO: Senado Federal poderá reduzir a alíquota estadual aplicável às operações interestaduais (inclusive a zero, adotando o princípio de destino), ficando a alíquota federal automaticamente acrescida dos pontos percentuais que vierem a ser reduzidos.

RESULTADOS (SUPONDO ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DE DESTINO):

- A saída da mercadoria para outro Estado sofre tributação total idêntica à que sofreria se fosse destinada à própria unidade. Não há espaço para o "passeio da nota fiscal".
- A mercadoria sai do Estado de origem totalmente desonerada da parcela estadual do imposto. O contribuinte paga zero ao realizar a saída e mantém os créditos relativos a operações anteriores. Estes créditos correspondem a imposto que o Estado de origem arrecadou previamente. Logo, ele nada está perdendo.
- Como a mercadoria entrou no Estado de destino sem ônus de imposto estadual, este não tem qualquer crédito de imposto a conceder e, na operação seguinte, estará arrecadando imposto, com a alíquota normal, sobre uma saída cujo valor total inclui o da transação interestadual.
- Se a saída seguinte for isenta (como as exportações) ou não existir (por exemplo, bens de capital), a mercadoria permanecerá completamente desonerada, exatamente como se deseja, sem que ocorra qualquer redistribuição de recursos do Estado de destino para o de origem.
- Na operação interestadual, foi lançado pelo contribuinte um débito de imposto a favor da União que, de fato, deveria ser um débito a favor dos Estados. Mas, na operação seguinte, a União tributa a saída da mercadoria com sua alíquota normal e concede crédito do imposto relativo à operação interestadual ao contribuinte que a adquiriu. O crédito anula o débito anterior e, ao final, a receita da União é exatamente a correspondente à sua parcela do imposto. Portanto, a União nada ganha ou perde; só tem, de fato, o papel de intermediário entre o Estado de origem e o de destino.
- Em todo esse processo, nada acontece que complique a vida dos contribuintes. Seus procedimentos contábeis são análogos aos de uma operação interna e o imposto total pago é idêntico.

ANEXO

EXEMPLO FICTÍCIO DE TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO INTERESTADUAL COM O NOVO IMPOSTO PROPOSTO

Considere-se a seguinte cadeia fictícia de produção e comercialização.

Um produtor agrícola vende uma certa quantidade de trigo a um moinho localizado no mesmo estado por um valor **T**. Este valor é igual ao valor adicionado pelo produtor, acrescido do custo das sementes, fertilizantes e outros insumos agrícolas utilizados produzir o trigo, que, por hipótese, são isentos. Na venda para o moinho, o imposto incide com alíquotas estadual e federal de **15 e 4%**, respectivamente, sendo incluído no preço de venda ao moinho e recolhido pelo produtor.

Quando o trigo entra no moinho, este, de posse da nota fiscal emitida pelo produtor, lança em sua contabilidade os créditos referentes ao imposto pago na transação. O valor adicionado pelo moinho ao transformar trigo em farinha é igual a **M**.

O moinho vende a farinha produzida para uma padaria localizada em outro estado por um preço, exclusive imposto, igual a **F**, que é a soma de **T** e **M**. Sobre a farinha incide o ICMS partilhado, com alíquotas estadual e federal de **15 e 4%**, respectivamente.

A padaria, ao receber a farinha, anota em sua contabilidade os créditos de imposto relativos à operação. A farinha é utilizada para fazer pães. Para simplificar o exemplo, vamos supor que tudo mais que a padaria usa para fazer pão -- fermento, água, energia, etc. -- não sofre tributação. O valor desses insumos mais o valor que ela adiciona ao da farinha quando faz os pães, é **V**. Logo, o preço de venda ao consumidor, exclusive imposto, do lote de pães que a padaria produziu com aquela farinha é **P**, igual a soma de **F** e **V**. O consumidor paga um pouco mais, pois sobre a venda dos pães incide o ICMS partilhado, com alíquota estadual de **15%** e federal de **4%**.

O Quadro 1 mostra uma situação semelhante à existente atualmente (para facilitar a comparação com os demais quadros supôs-se que o IPI incide sobre as vendas de trigo e pão, o que não é verdade). A alíquota do ICMS aplicável à operação interestadual é reduzida para **5%**, ficando esta operação com tributação menor que a aplicável a uma saída de farinha de trigo para o próprio estado. A receita da operação interestadual é repartida entre os estados de origem e de destino da farinha nas proporções de um terço e dois terços, respectivamente. Mas, fica aberta uma brecha para sonegação. O moinho tem a possibilidade de realizar uma saída interestadual fictícia, tributada com

alíquota de 5%, e entregar a farinha na padaria da esquina. Quando a fiscalização verificar a contabilidade do moinho não vai achar qualquer irregularidade. Como a administração fazendária, cujos recursos são escassos, pode fiscalizar os poucos moinhos mas, dificilmente se dedicará à verificação da contabilidade de milhares de padarias, o risco de a sonegação ser descoberta é muito baixo.

É esta brecha para sonegação, ralo por onde escorre parcela não desprezível da arrecadação estadual, que a Proposta de Emenda Constitucional do Poder Executivo fecha.

O Quadro 2 mostra como funciona a tributação com o novo imposto proposto. Vamos supor que o Senado Federal decida que, nas operações interestaduais, um terço da receita dos estados deve pertencer ao estado de origem e dois terços ao de destino da farinha. Para fazer valer a decisão, ele reduz a alíquota estadual aplicável àquelas operações para 5%; a alíquota da União fica automaticamente acrescida de 10 pontos percentuais, ou seja, igual a 14%. Agora, a tributação total aplicada à operação interestadual é idêntica a de uma operação interna. O moinho paga sempre 19%, não importando o destino da farinha. Mas, a distribuição da receita estadual é a mesma obtida no Quadro 1; e a União arrecada exatamente o que arrecadava. Nada mudou, exceto a brecha para sonegação que se fechou.

Caso o Senado Federal decida adotar o princípio de destino no comércio interestaduais o procedimento é análogo ao anterior. Como se vê no Quadro 3, quando a alíquota estadual e distrital federal é eliminada e acrescida à da União, toda a receita da operação interestadual fica de posse do estado de destino da farinha, enquanto a União arrecada o mesmo que antes.

A adoção do princípio de destino -- ao invés da sistemática atual, em que a receita de operações interestaduais é repartida entre a unidade de origem e a de destino da mercadoria -- tem, além de outras vantagens, a de eliminar a redistribuição não intencional e injustificada de recursos entre estados, que ocorre se quando um bem é isento (casos das exportações e de isenções concedidas a bens com grande peso no orçamento das famílias das classes de renda mais baixas) ou quando não existe uma venda posterior à transação interestadual (casos de bens de capital e de material de uso e consumo do contribuinte) e o crédito de imposto pago anteriormente é mantido. O Quadro 4 mostra o que acontece quando, a partir da situação retratada no Quadro 2, o legislador resolve isentar pão. Evidentemente a receita total, tanto da União como dos estados, é nula. Mas o estado de localização do moinho arrecada 5% de F às custas do estado de destino da farinha que tem

que conceder o crédito para a padaria e não arrecada nada, ficando com uma receita líquida de - 5% de F.

A adoção do princípio de destino é a única forma de evitar que esta redistribuição de recursos entre estados ocorra. Esta hipótese -- em que o Senado Federal reduz a zero a alíquota estadual aplicável a operações interestaduais, ficando a alíquota da União automaticamente ampliada para 19% -- é apresentada no Quadro 5. Com o princípio de destino, a arrecadação referente às transações interestaduais é integralmente atribuída ao estado que importa a mercadoria. A arrecadação de cada estado fica proporcional ao consumo de sua população. No exemplo, a receita da parcela estadual do imposto pertenceria integralmente ao estado de localização da padaria, onde o pão foi consumido, se este não fosse isento.

**QUADRO 1: TRIBUTAÇÃO INTERESTADUAL COM RECEITA DIVIDIDA, SEM ACRÉSCIMO DA ALÍQUOTA DA UNIÃO
(SITUAÇÃO SEMELHANTE À ATUAL)**

CADEIA DE PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO	VALORES DAS MERCADORIAS SEM IMPOSTO	VALOR TOTAL DO IMPOSTO	CONTABILIDADE DO IMPOSTO EST. DE ORIGEM	CONTABILIDADE DO IMPOSTO EST. DE DESTINO	CONTABILIDADE DO IMPOSTO UNIÃO
VENDA DO TRIGO AO MOINHO	T	19% de T	15% de T		4% de T
CRÉDITOS DE IMPOSTO DO MOINHO		- 19% de T	- 15% de T		- 4% de T
VALOR ADICIONADO PELO MOINHO	M				
VENDA DA FARINHA À PADARIA	F = T + M	9% de F	5% de F		4% de F
CRÉDITOS DE IMPOSTO DA PADARIA		- 9% de F		- 5% de F	- 4% de F
VALOR ADICIONADO PELA PADARIA	V				
VENDA DE PÃES AO CONSUMIDOR	P = F + V	19% de P		15% de P	4% de P
VALOR DOS PÃES E RECEITAS DA UNIÃO E DOS ESTADOS	P = T + M + V	19% de P ou seja 19% de (F+ V)	5% de F	15% de P - 5% de F ou seja 10% F + 15% de V	4% de P

**QUADRO 2: TRIBUTAÇÃO INTERESTADUAL COM RECEITA DIVIDIDA E ACRÉSCIMO DA ALÍQUOTA DA UNIÃO
(SITUAÇÃO SEMELHANTE À PROPOSTA)**

CADEIA DE PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO	VALORES DAS MERCADORIAS SEM IMPOSTO	VALOR TOTAL DO IMPOSTO	CONTABILIDADE DO IMPOSTO EST. DE ORIGEM	CONTABILIDADE DO IMPOSTO EST. DE DESTINO	CONTABILIDADE DO IMPOSTO DA UNIÃO
VENDA DO TRIGO AO MOINHO	T	19% de T	15% de T		4% de T
CRÉDITOS DE IMPOSTO DO MOINHO		- 19% de T	- 15% de T		- 4% de T
VALOR ADICIONADO PELO MOINHO	M				
VENDA DA FARINHA À PADARIA	F = T + M	19% de F	5% de F		14% de F
CRÉDITOS DE IMPOSTO DA PADARIA		- 19% de F		- 5% de F	- 14% de F
VALOR ADICIONADO PELA PADARIA	V				
VENDA DE PÃES AO CONSUMIDOR	P = F + V	19% de P		15% de P	4% de P
VALOR DOS PÃES E RECEITAS DA UNIÃO E DOS ESTADOS	P = T + M + V	19% de P ou seja 19% de (F+ V)	5% de F	15% de P - 5% de F ou seja 10% F + 15% de V	4% de P

QUADRO 3: TRIBUTAÇÃO COM PRINCÍPIO DE DESTINO

CADEIA DE PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO	VALORES DAS MERCADORIAS SEM IMPOSTO	VALOR TOTAL DO IMPOSTO	CONTABILIDADE DO IMPOSTO EST. DE ORIGEM	CONTABILIDADE DO IMPOSTO EST. DE DESTINO	CONTABILIDADE DO IMPOSTO UNIÃO
VENDA DO TRIGO AO MOINHO	T	19% de T	15% de T		4% de T
CRÉDITOS DE IMPOSTO DO MOINHO		- 19% de T	- 15% de T		- 4% de T
VALOR ADICIONADO PELO MOINHO	M				
VENDA DA FARINHA À PADARIA	F = T + M	19% de F	ZERO		19% de F
CRÉDITOS DE IMPOSTO DA PADARIA		- 19% de F		ZERO	- 19% de F
VALOR ADICIONADO PELA PADARIA	V				
VENDA DE PÃES AO CONSUMIDOR	P = F + V	19 % de P		15% de P	4% de P
VALOR DOS PÃES E RECEITAS DA UNIÃO E DOS ESTADOS	P = T + M + V	19% de P ou seja 19% de (F+ V)	ZERO	15% de P	4% de P

QUADRO 4: TRIBUTAÇÃO INTERESTADUAL COM RECEITA DIVIDIDA E ISENÇÃO PARA O PÃO

CADEIA DE PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO	VALORES DAS MERCADORIAS SEM IMPOSTO	VALOR TOTAL DO IMPOSTO	CONTABILIDADE DO IMPOSTO EST. DE ORIGEM	CONTABILIDADE DO IMPOSTO EST. DE DESTINO	CONTABILIDADE DO IMPOSTO UNIÃO
VENDA DO TRIGO AO MOINHO	T	19% de T	15% de T		4% de T
CRÉDITOS DE IMPOSTO DO MOINHO		- 19% de T	- 15% de T		- 4% de T
VALOR ADICIONADO PELO MOINHO	M				
VENDA DA FARINHA À PADARIA	F = T + M	19% de F	5% de F		14% de F
CRÉDITOS DE IMPOSTO DA PADARIA		- 19% de F		- 5% de F	- 14% de F
VALOR ADICIONADO PELA PADARIA	V				
VENDA DE PÃES AO CONSUMIDOR	P = F + V	ZERO		ZERO	ZERO
VALOR DOS PÃES E RECEITAS DA UNIÃO E DOS ESTADOS	P = T + M + V	ZERO	5% de F	- 5% de F	ZERO

QUADRO 5: TRIBUTAÇÃO COM PRINCÍPIO DE DESTINO E ISENÇÃO DO PÃO

CADEIA DE PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO	VALORES DAS MERCADORIAS SEM IMPOSTO	VALOR TOTAL DO IMPOSTO	CONTABILIDADE DO IMPOSTO EST. DE ORIGEM	CONTABILIDADE DO IMPOSTO EST. DE DESTINO	CONTABILIDADE DO IMPOSTO UNIÃO
VENDA DO TRIGO AO MOINHO	T	19% de T	15% de T		4% de T
CRÉDITOS DE IMPOSTO DO MOINHO		- 19% de T	- 15% de T		- 4% de T
VALOR ADICIONADO PELO MOINHO	M				
VENDA DA FARINHA À PADARIA	F = T + M	19% de F	ZERO		19% de F
CRÉDITOS DE IMPOSTO DA PADARIA		- 19% de F		ZERO	- 19% de F
VALOR ADICIONADO PELA PADARIA	V				
VENDA DE PÃES AO CONSUMIDOR	P = F + V	ZERO		ZERO	ZERO
VALOR DOS PÃES E RECEITAS DA UNIÃO E DOS ESTADOS	P = T + M + V	ZERO	ZERO	ZERO	ZERO