

A MODERNA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

Fernando Rezende

Resumo

O objetivo central deste trabalho é mostrar as vantagens e as conseqüências da transformação do atual ICMS em um autêntico IVA-consumo, na linha das recomendações teóricas e da experiência acumulada nos países da Comunidade Européia.

Palavras-chave

imposto sobre valor adicionado, federalismo fiscal

Abstract

The purpose of this paper is to show the advantages and implications of substituting a broad based IVA-consumption type taxation for the current ICMS, following theoretical recommendations and tested experience of European Community countries.

Key words

value added tax, fiscal federalism

O autor é Economista, Consultor e Professor da EBAP, RJ.

Introdução

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

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

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

Apesar do sucesso obtido em 1967, da experiência acumulada desde então, e de algumas melhorias recentes, a sistemática do Imposto sobre o Valor Agregado, adotada no Brasil, ainda carece de aperfeiçoamentos. A transformação do atual ICMS em um autêntico IVA-Consumo, na linha das recomendações teóricas e da experiência acumulada nos países da Comunidade Européia, é o caminho a ser agora percorrido. Os motivos, as vantagens e as conseqüências esperadas, com a nova mudança que está sendo propos-

ta, constituem o objeto central desse texto, e serão explorados adiante. Por enquanto é importante assinalar que, mais uma vez, a exemplo do que ocorreu em 1967, a aposta na mudança trará grandes dividendos.

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

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

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

1. A Evolução da Estrutura Tributária: Antigas Crenças, Novas Tendências

Por muitos anos, as recomendações dos especialistas em finanças públicas, com respeito à adoção de mudanças tributárias compatíveis com os ideais de eficiência, modernização e justiça fiscal, centravam-se na ênfase na paulatina substituição de impostos indiretos sobre produção e vendas, por impostos diretos sobre a renda pessoal e empresarial. A preferência pelos

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

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

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

A argumentação racional, suportada pela evidência empírica, escondia uma boa dose de preconceitos. A supremacia de cultura anglo-saxônica, em

comparação com a latina, do ponto de vista da atitude do contribuinte perante o fisco, foi freqüentemente citada como um atributo importante para explicar as diferenças encontradas na comparação internacional de países ocidentais, com respeito às respectivas estruturas de tributação. O comportamento civicamente irresponsável dos cidadãos latinos seria a causa da menor ênfase nos tributos sobre a renda e a propriedade encontrada em países subdesenvolvidos, *vis-à-vis* aqueles que sofreram a influência colonizadora de outras culturas. (Ver Tabela 1).

TABELA 1
PARTICIPAÇÃO DOS IMPOSTOS SOBRE A RENDA E A
PROPRIEDADE NA RECEITA TRIBUTÁRIA TOTAL
(Governo Consolidado)*

Ano	Impostos s/		Imp. s/ de		Carga Total	
	Renda		Propriedade		% PIB	
	% PIB	PARTIC.	% PIB	PARTIC.		
PAÍSES LATINOS						
Brasil	1987	4.3	19.0	0.3	1.0	22.3
Argentina	1987	2.4	11.0	1.8	8.0	21.4
Colômbia	1984		23.0	0.4	2.0	11.4
México	1984	4.5	25.0	0.1	1.0	18.2
Chile	1987	3.5	15.0	0.4	2.0	23.2
PAÍSES NÃO LATINOS						
Africa Sul	1986	13.3	54.0	1.4	6.0	24.6
Kenya	1986	5.9	32.0	0.5	3.0	18.5
Indonésia	1988	9.2	60.0	0.4	3.0	15.4
Tailândia	1988	3.2	21.0	0.4	3.0	15.5

Nota: * Média para os 3 últimos anos com dados disponíveis, sendo o último ano indicado.

Fonte: FMI - Jonathan Levin

Na década dos oitenta, a ênfase que a literatura ocidental atribuía ao papel do imposto sobre a renda começou a arrefecer. Sob a pressão das críticas que denunciavam os efeitos daninhos provocados pela pesada taxa-ção dos lucros e dos rendimentos familiares sobre as condições de competitividade das economias ocidentais, ante seus parceiros orientais, tradicionais cânones da política tributária foram duramente abalados. As necessidades de investimento na expansão da produção e na modernização tecnológica

forçaram a redução do ônus imposto ao capital, ao mesmo tempo em que a atenuação da progressividade do tributo que onera a renda pessoal foi vista como indispensável à recuperação do esforço de trabalho e da ética profissional. De uma perspectiva dinâmica, a elevada dependência do orçamento público dos impostos sobre a renda passou a ser vista como um fator adverso. Tornava-se necessário aliviar a pressão suportada pelos rendimentos do capital e do trabalho para que os estímulos à produção e à produtividade daí decorrentes contribuíssem para a sustentação do desenvolvimento e para a competitividade internacional. A tese da evolução linear da estrutura tributária cedia espaço à busca de um melhor equilíbrio, do ponto de vista da contribuição das principais categorias de tributos para a formação das receitas públicas.

As recomendações de política tributária passaram a concentrar-se:

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

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

de vista das relações de co-responsabilidade entre o Estado e o cidadão. Por último, a aplicação de alíquotas progressivas, em relação ao consumo, atenderia ao princípio do tratamento seletivo em função da capacidade contributiva dos indivíduos, além de estimular a poupança e o investimento.

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

O impacto da inversão das recomendações com respeito a modificações na estrutura tributária ao longo dos anos oitenta já se faz sentir. Arrefeceu o crescimento da participação dos impostos sobre a renda na receita tributária dos países da OCDE ao longo da última década, ao mesmo tempo em que se alterou a natureza dos tributos que oneram o consumo, nesses mesmos países. O acréscimo na participação dos impostos sobre o consumo deveu-se a uma maior ênfase no Imposto sobre o Valor Agregado - IVA - em relação a outras modalidades de tributação. A absoluta maioria dos países que integram a OCDE adota, hoje, o IVA como um dos mais importantes impostos de seus sistemas tributários. (Tabela 2)

TABELA 2
IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO - PAÍSES DA OCDE
 (Em % da Receita Tributária E % do PIB)

	1980		1983	
	% receita	% PIB	% receita	% PIB
Áustria	18.08	5.84	18.76	5.97
Bélgica	17.70	7.34	17.89	7.56
Dinamarca	32.14	10.09	30.74	9.79
França	23.51	8.93	22.92	9.06
Alemanha Oc.	13.99	3.85	13.25	3.66
Irlanda	15.61	5.03	21.93	8.16
Itália	16.18	5.39	14.64	5.82
Luxemburgo	11.63	4.45	13.15	---
Holanda	15.27	6.90	13.90	6.47
Noruega	22.84	8.53	22.44	8.48
Suécia	19.86	6.42	19.89	6.81
Reino Unido	16.38	5.09	15.81	5.24

Notas: Dados básicos: Government Finance Statistics, FMI, 1985.

n.a. = não aplicável

--- = não disponível

Fonte: GILLIS *et alii* (1990).

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

TABELA 3
IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO
PAÍSES EM DESENVOLVIMENTO
(Em % Receita Tributária e % PIB)

	1980		1983	
	% receita	% PIB	% receita	% PIB
Israel	25.04	8.71	28.01	7.57
Korea	24.95	3.89	25.07	4.29
Cote D'ivoire	10.64	2.16	---	---
Madagascar	23.38	3.82	---	---
Marrocos	24.30	5.22	29.20	6.35
Senegal	15.72	3.44	21.26	3.91
Costa Rica	10.03	1.68	17.42	3.69
Guatemala	14.63	1.48	---	1.56
Honduras	7.08	0.99	---	---
México	17.26	2.58	19.71	3.18
Nicarágua	10.70	2.06	10.42	2.84
Panamá	8.92	1.87	---	---
Argentina	12.48	1.87	14.89	1.88
Bolivia	5.61	0.40	6.83	0.28
Brasil	n.a.	---	28.74	6.49
Chile	39.80	10.19	37.43	8.12
Colômbia	18.76	1.93	---	---
Equador	11.87	1.45	12.35	1.33
Peru	30.02	5.66	---	---
Uruguai	27.01	5.68	23.49	4.55

Notas: Dados básicos: Government Finance Statistics, FMI, 1985.

n.a. = não aplicável

--- = não disponível---

Fonte: GILLIS *et alii* (1990).

A fragmentação do antigo bloco soviético estende ao leste europeu as preocupações com a modernização tributária sustentadas na adoção do IVA como *pièce de résistance* dos modelos de Reforma a serem adotados naquela parte da Europa. Em uma interessante análise dos problemas tributários desse países, Sijbren Cnossen (CNOSSEN, 1991) enumera as questões a serem enfrentadas para a adoção desse imposto nas antigas economias planificadas do leste europeu, concluindo pela dificuldade em fazer uma transição imediata e pela necessidade de se estabelecer um calendário compatível

com o ritmo de andamento das demais reformas econômicas, que têm por objetivo a liberação dos mercados e a modernização das estruturas econômicas vigentes.

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

2. Os Impostos Sobre o Consumo no Brasil: Ônus, Modalidades, Evolução Recente

Diversos tributos oneram, atualmente, o consumo de mercadorias e serviços no Brasil, embora nenhum deles o faça de maneira exclusiva. Tributam-se os insumos, a produção, as vendas, o transporte, a comercialização de mercadorias e a prestação de serviços, de forma fragmentada e desconexa. O efeito cumulativo desses vários tributos sobre o preço dos produtos e o poder aquisitivo dos consumidores é desconhecido, embora se saiba que, no cômputo geral, o sistema seja altamente regressivo. Estudo realizado pela Universidade de São Paulo, em 1975, concluiu que o ônus relativo suportado pelas famílias mais pobres em decorrência dos tributos que incidiam, naquele ano, sobre a produção e consumo de mercadorias e serviços era mais de duas vezes mais elevado que o que recaía sobre as famílias de alta renda (ERIS *et alii*, 1983). Embora não existam estudos recentes com a mesma amplitude, é lícito afirmar que as modificações empreendidas no sistema tributário desde então, nessa área, não contribuíram para aliviar o ônus suportado pelos mais pobres, em comparação com os mais ricos.⁽¹⁾

(1) Estudo recente estimou a carga tributária indireta suportada atualmente pelos mais pobres (renda igual a/ou menor que 3 salários mínimos) em cerca de 30% de sua renda, esta mesma porcentagem seria de 18% para famílias com renda superior a vinte salários mínimos (DAIN *et alii*, 1991).

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

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

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

TABELA 4
BRASIL - ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS
INCIDENTES SOBRE O CONSUMO INTERNO DE
MERCADORIAS E SERVIÇOS - 1991

TRIBUTOS	% PIB	% CARGA GLOBAL	PARTICIPAÇÃO %
	(1)	(2)	
ICMS	6.5	27.4	54.4
IPI	2.1	8.6	17.1
CONT. FINSOCIAL	1.3	5.3	10.6
CONT. PIS (3)	0.7	3.1	6.1
IOF (4)	0.6	2.4	4.7
ISS	0.4	1.7	3.4
IMP. IMPORTAÇÃO	0.4	1.7	3.3
IVVC	0.1	0.2	0.4
SOMA TOTAL	12.0	50.4	100.0

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

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

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

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

Fonte: VILLELA & AFONSO, 1992; Dados Básicos: DRF, DTN, CONFAZ, INSS, CEF, ABRASF

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

TABELA 5
BRASIL - CARGA TRIBUTÁRIA DOS
IMPOSTOS INDIRETOS SOBRE CONSUMO
(em % do PIB)

TRIBUTOS	1985	1990
IPI	1.74	2.38
IMP. S/ COM. EXT.	0.65	0.39
IMP. ÚNICOS + IST	0.38	---
CONT. FINSOCIAL	0.58	1.51
IOF	0.52	1.31
PIS/PASEP	0.82	1.11
ICM	5.68	7.45
SUBTOTAL	10.37	14.15
CARGA GLOBAL	22.53	28.15

Fonte: DAIN *et alii* (1991).

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

eficiência econômica e justiça fiscal, que as modernas técnicas de tributação do consumo logram alcançar.

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

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

insumos agrícolas, acrescidas pela não-indexação dos créditos fiscais. De uma forma ou de outra, a adoção de alíquotas interestaduais diferenciadas afeta a todos, gerando mecanismos de defesa que acarretam ineficiência e desperdício.

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

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

3. A Necessidade de Modernização dos Impostos Sobre o Consumo no Brasil

3.1. A Experiência da Constituinte de 1988

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

A proposta elaborada pela Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativa da extinta Secretaria de Planejamento da Presidência da República - CRETAD -, propunha as seguintes modificações nesse campo:

- a) a adoção do IVA-Consumo como o principal tributo de competência estadual. O IVA substituiria o antigo ICM, incorporaria o IPI (com exceção de alguns produtos que seriam objeto de tributação especial) e incluiria, em sua base, os serviços e outros produtos que até então eram objeto de tributação exclusiva pela União: combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, telecomunicações e serviços de transporte, extinguindo-se, portanto, os chamados "Impostos Únicos". Apenas os serviços financeiros não seriam, pela proposta da CRETAD, incluídos na base do IVA. De acordo com as recomendações a respeito, o IVA não incidiria sobre exportações e bens de capital, aplicando-se o princípio do destino tanto nas operações interestaduais quanto nas vendas para o exterior. Os Estados ganhariam autonomia para fixar as alíquotas do IVA, de modo seletivo, uma vez que a tributação do consumo não acarretaria distorções econômicas;
- b) a extinção das contribuições para o FINSOCIAL e o Salário-Educação, que seriam substituídos por um adicional temporário do IVA, e cuja finalidade seria a de criar condições para a efetiva descentralização dos programas sociais para Estados e municípios;

- c) a criação, no campo de competência da União, de um Imposto Especial sobre o Consumo de Fumo, Bebidas e Veículos Automotores, com alíquotas diferenciadas. Esse tributo seria cobrado em um só estágio (produtor) aplicando-se a técnica de tributação do valor adicionado às etapas anteriores à saída do produto do estabelecimento industrial (à exemplo do IPI). Exportações não sofreriam a incidência desse tributo;
- d) o IVA seria partilhado com os municípios, seguindo a prática vigente com o antigo ICM. A participação dos municípios no IVA aumentaria para 25% (era 20% no ICM) para compensá-los pela perda do ISS;
- e) os municípios poderiam, ainda, instituir um imposto sobre o comércio varejista de combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, com o propósito de reforçar a sua capacidade financeira e criar condições mais propícias ao rápido avanço das propostas de municipalização dos encargos públicos na área do ensino básico, da saúde, e da assistência social;
- f) a União manteria a competência exclusiva para instituir tributos sobre as operações financeiras (IOF) e sobre o comércio exterior (importação e exportação).

Na proposta da CRETAD a tributação do Consumo seria objeto de dois impostos básicos: o IVA (estadual) e o Imposto sobre Bebidas, Fumo e Veículos (federal). O Imposto de Importação (federal) e o Imposto sobre Venda a Varejo de Combustíveis (municipal) teriam posição nitidamente secundária.

Entre a proposta da CRETAD, acolhida com pequenas modificações pela Subcomissão de Tributos, e o resultado final dos trabalhos da Constituinte, importantes modificações ocorreram. O lento desenrolar dos trabalhos de elaboração da nova Constituição (a Assembléia Nacional Constituinte, instalada em fevereiro de 1987, concluiu sua tarefa, com a aprovação da nova Carta, em outubro de 1988 - quase dois anos, portanto) e a omissão de segmentos expressivos da sociedade brasileira, inclusive do próprio governo federal, abriram espaço para que uma visão conservadora (do ponto de vista fiscal) acabasse predominando. Na impossibilidade de ter certeza absoluta, com respeito ao impacto das mudanças sugeridas sobre a

receita de Estados e municípios, as autoridades fazendárias acabaram optando por maiores garantias com relação a seu orçamento, deixando para depois as preocupações com a modernização do sistema.

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

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

- a) o receio de que a adoção do IVA, com base no princípio do destino, provocasse um aumento da evasão fiscal, em virtude de as administrações tributárias estaduais encontrarem-se desaparelhadas para exercer um efetivo controle do trânsito de mercadorias nas fronteiras;
- b) o sentimento de que a ampliação da base do ICM iria beneficiar, em maior proporção, os Estados mais industrializados (pela incorporação dos impostos únicos, e tributação pelo ICM dos bens que deixariam de ser tributados pelo IPI), trazendo ganhos não expressivos para os

(2) Para uma análise detalhada da controvérsia da época, com respeito ao ICM, consultar REZENDE & SILVA (1974).

Estados menos desenvolvidos; estes perderiam com a redução nas transferências (decorrente da extinção do IPI) mais do que ganhariam com a ampliação da base do novo imposto;

- c) a desvantagem atribuída à substituição de receitas transferidas (que não têm custo administrativo e político) por aumento da competência própria para tributar, cujo custo assume proporções mais elevadas em um contexto de baixa credibilidade política e grande deficiência administrativa.

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

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

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

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

fiscal acabe por estreitar a própria base de arrecadação, mas a solução definitiva para esses dois problemas criados está na dependência de uma nova reforma fiscal.

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

Se a descentralização de receitas era a principal bandeira da Constituinte, em matéria tributária, a palavra de ordem, agora, é a simplificação dos tributos. O prolongamento da crise e a perda de dinamismo da economia brasileira colocam o debate sobre a questão tributária sob nova perspectiva. Trata-se de promover o crescimento da arrecadação pelo crescimento de sua base, e não pelo aumento de alíquotas. O equilíbrio na repartição das receitas entre as três entidades que compõem a federação brasileira já foi alcançado, e pode ser, agora, fortalecido. Conforme tem sido denunciado (REZENDE, 1992), a opção adotada, em 1988, para promover a redistribuição de receitas, gerou distorções que comprometem a racionalização tributária e ameaçam a própria sobrevivência dos ganhos alcançados nesse sentido. A reavaliação da proposta do IVA, sob o ponto de vista do reforço do processo de descentralização fiscal, deve merecer maior atenção.

A impossibilidade de ter certeza absoluta do efeito que a adoção do IVA trará, sobre a arrecadação de cada um dos vinte e sete Estados, não deve ser motivo para a tomada de uma posição contrária. Não só a base estatística disponível é precária, como também os supostos metodológicos carecem de precisão suficiente para que seja realista centrar toda a argumentação em torno dos números referentes a estimativas de efeito sobre a arrecadação. Não obstante os cálculos efetuados em 1988 terem apontado para ganhos expressivos, na maior parte dos casos, a rejeição do IVA, naquela oportunidade, foi comandada por outros argumentos, conforme mencionado ante-

riormente. Ao que tudo indica, os argumentos que irão prevalecer futuramente reforçarão a tese favorável à mudança.

3.2. A Nova Proposta de Implantação do IVA

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

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

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

Não se pode desprezar, todavia, os ganhos decorrentes da melhoria dos controles e da fiscalização advindos da generalização dos mecanismos de

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

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

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

O que deve ser objeto de tributação é o consumo, e não a produção ou a exportação - essa é a tese que fundamenta a proposta do IVA. A exportação gera renda, que se transforma em consumo. O efeito multiplicador da renda gerada na atividade exportadora, do ponto de vista do consumo e da receita

fiscal, depende de um complexo de fatores relacionados à estrutura produtiva e aos fluxos de comércio. Na situação vigente, o multiplicador fiscal da renda gerada na exportação de produtos primários, ou de baixo teor de elaboração, é diminuído pelo vazamento provocado pelo comércio interestadual. Como uma parcela importante do imposto cobrado sobre o consumo dos produtos de maior valor fica em mãos do Estado produtor, os exportadores de produtos primários não têm, hoje, uma compensação automática pela exoneração de suas exportações. A adoção do IVA corrigirá essa anomalia.

É claro que não é possível avaliar, com precisão, a situação de cada caso específico. É lícito afirmar, porém, que a atribuição integral do imposto cobrado sobre o consumo ao Estado em que este é realizado, de acordo com a proposta do IVA, atenuará, em boa parte, os efeitos de curto prazo da plena exoneração das exportações sobre os orçamentos dos Estados menos industrializados.

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

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

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

3.3. Questões Básicas Sobre o IVA

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

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

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

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

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

Harmonização Fiscal - O princípio do destino elimina a maior parte dos conflitos interestaduais que deram ensejo à criação do CONFAZ, mas não extingue, por completo, a necessidade de harmonização das práticas tributárias. Em um regime inflacionário, a uniformidade de prazos de recolhimento tem que ser preservada para evitar a concessão de vantagens tributárias à

localização de novos negócios. Outras práticas conhecidas, entre nós, como a redução da base de cálculo e a utilização da figura do contribuinte substituído, também precisam ser regulamentadas. A atribuição do Senado Federal para arbitrar possíveis conflitos entre Estados deve ser reforçada, em substituição ao papel legislativo hoje exercido pelo CONFAZ. Ainda que a autonomia na fixação de alíquotas deva ser preservada, o estabelecimento de limites de variação deve continuar sendo atribuição do Senado, para evitar uma indesejável dispersão.

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

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

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

Controle e Fiscalização - Essa é uma das questões que deverá merecer uma maior atenção. Boa parte do debate de hoje sobre Reforma Tributária no Brasil está contaminada pelo vírus da evasão e da sonegação. Qualquer modificação que requeira alguma forma de controle é vista, de antemão, com grandes reservas. O debate passa a ser conduzido de ponta-cabeça:

como a administração tributária sente-se incapacitada para desempenhar a contento suas funções, busca fórmulas para simplificar ao máximo os procedimentos administrativos, sob o argumento de que qualquer mudança poderá aumentar a evasão. É possível demonstrar, no entanto, que a apreensão de muitos, com respeito às possibilidades de evasão decorrentes da adoção do princípio do destino, pelo IVA, são infundadas. Essas apreensões originam-se da experiência das administrações estaduais com respeito aos efeitos da ampliação da diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna; sob tal perspectiva, a redução da alíquota interestadual a zero poderia trazer severas conseqüências para a receita dos Estados mais pobres. Os argumentos que refletem essa visão pessimista do problema serão desenvolvidos em seguida.

3.4. A Operacionalização do Princípio do Destino

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

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

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

A compensação dos saldos tributários não elimina a necessidade do controle físico das mercadorias na fronteira, mas as deficiências desse con-

trole não acarretam problemas tão severos quanto os imaginados para o caso da alíquota zero. Nesse último caso, os incentivos a práticas desonestas já detectadas, como decorrência da ampliação da diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, seriam magnificados, de acordo com argumentos desenvolvidos em estudo da Secretaria de Fazenda do Estado de Pernambuco. O estímulo a exportações fictícias e à proliferação de firmas "fantasmas", de efêmera duração, cujo principal "produto" para comercialização é a nota fiscal, poderia trazer sérios problemas de receita para os Estados consumidores (PEDROSA, 1991, p. 7)

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

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

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

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

de vista da redução de custos administrativos associados ao controle e à administração do sistema de compensação.

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

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

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

3.5. Os Impostos Especiais

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

- a) O Imposto sobre Produtos Especiais - Fumo e Bebidas são os mais notórios representantes dessa espécie. Uma relação mais extensa poderia agregar veículos e energéticos, dependendo dos objetivos perseguidos por essa tributação. É sempre bom lembrar que a inclusão de um produto na categoria dos produtos a serem objeto de uma tributação especial, pela União, não o exclui da base de incidência do IVA;
- b) O Imposto sobre a Importação - Também neste caso, a tributação pela União é cumulativa, em relação àquela efetuada pelo IVA. A motivação, nesse caso, é predominante de caráter extrafiscal, para atender a interesses específicos da política de comércio exterior.

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

A questão compensatória tem aqui um papel relevante. A extinção do IPI é uma providência indispensável para os propósitos de modernização da tributação do consumo, mas não pode ser feita à custa de um enfraquecimento da capacidade de o governo federal exercer um papel de atenuação dos desequilíbrios fiscais, decorrentes da concentração da produção e de renda, mediante transferências compensatórias efetivadas à conta dos Fundos de Participação de Estados e Municípios na receita federal. Parte do problema será resolvida pela ampliação da base desses fundos, que passará a ser constituído por um percentual da receita federal como um todo, e não apenas da receita do Imposto de Renda e do IPI, como atualmente. A outra parte depende da preservação de condições efetivas para a sustentação dos níveis de transferência, que são indispensáveis ao equilíbrio financeiro de Estados e municípios, cuja base econômica é insuficiente para o atendimento de suas responsabilidades. A relação dos produtos a serem incluídos no

campo da tributação especial, assim como as alternativas de uso dos respectivos recursos, constituem, pois, um espaço ainda aberto ao exame de alternativas e à negociação.

4. A Viabilidade da Proposta

4.1. Problemas Regionais e Federativos

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

- a) uma redistribuição vertical das receitas fiscais, comandada pela União, com base nos Fundos de Participação de Estados e Municípios na arrecadação do Imposto de Renda e do IPI. Esses fundos, criados em 1967, exerceram, nos últimos vinte e cinco anos, o papel central de uma política compensatória, com respeito à distribuição das rendas públicas na federação brasileira;
- b) uma redistribuição horizontal das receitas provenientes do principal tributo estadual - o ICMS -, realizada mediante o estabelecimento de alíquotas diferenciadas para as operações internas e as interestaduais.

A excessiva ênfase na redistribuição vertical baseada no FPE e no FPM, tal como definidos pela legislação atual, dá sinais de um progressivo esgotamento. Na data de sua criação, os dois fundos reunidos correspondiam a 20% da arrecadação dos dois mais importantes tributos federais: o IR e o IPI; sucessivos acréscimos das porcentagens da receita desses dois impostos destinada aos Fundos de Participação culminaram com o índice estabelecido na Constituição de 1988: 20% para o FPE e 22,5% para o FPM, mais do dobro, portanto, daquele inicialmente fixado. A duplicação das porcentagens não produziu, entretanto, resultados equivalentes, do ponto de vista do montante de recursos repartidos. A reestruturação dos impostos federais, com a criação ou ampliação de tributos que não compõem a base

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

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

É curioso mencionar que o aumento do diferencial de alíquotas foi a opção adotada para tentar preservar o princípio de origem, adotado pelo ICMS, em um contexto sabidamente inadequado à sua aplicação, como o que resulta de uma acentuada disparidade regional. A solução recomendada

há tempos, a adoção do princípio do destino, que foi sendo sucessivamente adiada por temores de que ela pudesse provocar um aumento de evasão, mostra-se, agora, como a única saída possível.

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

4.2. Problemas Administrativos

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

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

A integração dos sistemas de fiscalização de vários tributos é uma forma de se obter, simultaneamente, ganhos do ponto de vista da eficiência

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

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

Integração não significa subordinação, ou centralização. O setor público brasileiro vem desenvolvendo experiências de atuação integrada e descentralizada - notadamente na área da saúde - que poderiam ser analisadas, do ponto de vista dos ensinamentos que poderiam trazer para o desenho de um sistema integrado de administração tributária. Sabe-se que o governo federal dispõe, hoje, de uma quantidade de fiscais que não lhe dá qualquer chance de exercer sua tarefa de controle e fiscalização com um mínimo de eficiência, em todo o extenso território brasileiro. Sabe-se, também, que a maior parte dos Estados encontra-se desaparelhada para exercer a contento essas funções. A atribuição à fiscalização estadual da competência para fiscalizar tributos federais, além dos próprios, poderia simplificar a tarefa da Receita Federal, que poderia, com os fiscais disponíveis, concentrar sua atuação em um universo restrito de contribuintes de maior porte. Na outra mão, a possibilidade de fiscais federais verificarem o cumprimento das obrigações tributárias estaduais, e autuarem os faltosos, pode ser uma opção interessante para a garantia do bom funcionamento da Câmara de Compensação de débitos e créditos do IVA, de acordo com o sistema proposto para a operacionalização do princípio do destino.

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

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

5. Resumo e Conclusões

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

- a) **Aspectos Políticos** - O IVA é o passo definitivo na direção da autonomia federativa iniciada com o processo de abertura política e de elaboração da nova Constituição. A autonomia dos Estados-membros de uma federação não pode descansar na solução aparentemente fácil do aumento de transferências. É necessário que ela seja reforçada por um maior compromisso das autoridades públicas com os seus contribuintes, e vice-versa. A ética tributária, profundamente arranhada nos últimos anos, só será restabelecida à medida que as alíquotas dos impostos forem fixadas em níveis aceitáveis, e em que houver clara percepção, por parte do contribuinte, do montante de sua contribuição para o financiamento das ações a cargo do Estado. A tributação do consumo, segundo o figurino moderno do IVA, estabelece um vínculo estreito entre a base imponível dos governos estaduais e o poder aquisitivo de sua população. A transferência de parte desse poder aquisitivo para o poder público, sob a forma de tributos, deve estar fundamentada no reconhecimento de que ela corresponde ao legítimo pagamento dos bens e serviços de interesse coletivo, que integram o conjunto das responsabilidades públicas de competência dos governos

estaduais. A contrapartida da autonomia é a responsabilidade. Contribuintes responsáveis são uma decorrência da legitimação do gasto público propiciada pelo fortalecimento dos laços de co-responsabilidade entre o Estado, a Administração Pública, e o cidadão-consumidor-contribuinte. O IVA é uma peça importante para o fortalecimento desta relação;

- b) **Aspectos Econômicos** - concentrar o ônus de tributação sobre mercadorias e serviços no consumo, desonerando a produção, os investimentos e a exportação é a principal vantagem do IVA, do ponto de vista econômico. A tributação do consumo tem a dupla vantagem de reduzir o custo e de estimular os investimentos, contribuindo para ampliar a renda e as oportunidades de emprego. Desonerar a produção e as exportações não é um ato similar à concessão de um benefício fiscal; é o reconhecimento de que o crescimento econômico é a única forma de assegurar bases estáveis, e crescentes, para o próprio financiamento do governo. As desigualdades fiscais decorrentes da concentração regional do consumo, em função do baixo nível de renda *per capita* de regiões menos desenvolvidas, devem ser corrigidas por transferências compensatórias (a cargo da União) e por programas de investimento voltados para a promoção do desenvolvimento das regiões economicamente mais atrasadas do país. O IVA é, ainda, a solução definitiva para a recorrente guerra fiscal que redundava em prejuízo para todos os Estados brasileiros. Sua adoção dispensa a submissão de todos a regras adotadas por unanimidade, abrindo espaço para o efetivo exercício da autonomia federativa no campo da tributação;
- c) **Aspectos Sociais** - A seletividade na tributação do consumo, propiciada pela adoção do IVA, é o caminho moderno para o atingimento dos objetivos de justiça fiscal. O consumo conspícuo é que deve sofrer um ônus tributário mais elevado, de forma a permitir que os bens de primeira necessidade sejam isentos, ou sofram uma incidência tributária reduzida. O efeito social da tributação do consumo pelo IVA é ampliado pela desoneração dos investimentos, cujo crescimento é indispensável para a geração de maiores oportunidades de emprego, e pela retirada dos tributos que oneram a produção e a exportação, limitando as possibilidades de crescimento da renda e de melhorias salariais;

- d) **Aspectos Administrativos** - Algumas críticas feitas ao IVA sugerem que ele é um imposto complexo, cuja administração impõe um custo excessivo ao contribuinte, que é obrigado a manter um vultoso aparato administrativo para cumprir com suas obrigações fiscais, além de exigir a manutenção, pelo poder público, de um caro sistema de controle e fiscalização. Tais críticas são improcedentes. O que eleva os custos hoje suportados pelas empresas no Brasil, para atender às exigências do fisco a níveis absurdos, não é a contabilidade requerida para o adequado funcionamento de um imposto sobre o valor agregado (a operação do IVA é semelhante à do ICMS); o que, sim, impõe custos elevados às empresas é a multiplicidade de tributos incidentes sobre a produção, circulação e consumo de mercadorias e serviços, a variada legislação que rege a cobrança desses tributos, e a velocidade com que as normas aplicadas a cada um deles é alterada. A simplificação propiciada pelo IVA acarretará uma notável redução dos custos administrativos para as empresas, uma vez que a contabilidade delas exigida não vai além do que é necessário em qualquer empresa moderna. Para pequenas e médias empresas, a utilização de procedimentos simplificados, como é praticado atualmente no âmbito do ICMS, resolve o problema. A autofiscalização embutida no mecanismo de débitos e créditos utilizado na aplicação do IVA, reforçada pela adoção do princípio do destino nas vendas interestaduais, é um fator de redução dos custos governamentais de controle e fiscalização do tributo.
- e) **Aspectos Financeiros** - A grande preocupação que existe com respeito ao impacto financeiro do IVA é o receio de que ele venha a acarretar uma redistribuição de receita que comprometa o equilíbrio das finanças de algumas Unidades da Federação. No entanto, estudos anteriores sobre o tema indicam que a hipótese de virem a ocorrer perdas significativas de arrecadação é limitada a alguns poucos casos especiais, cuja solução está fora do âmbito desse tributo. Para esses casos, a adoção de medidas compensatórias, desenhadas de forma a que seja obedecido o princípio de que a Reforma Tributária não deve alterar o atual perfil da repartição das rendas públicas na federação brasileira, é a solução recomendada. Há dois outros aspectos importantes a salientar com respeito às conseqüências financeiras do IVA. Primeiro, o de que ele reequilibra a distribuição regional da receita do imposto

estadual, vinculando-a à repartição do consumo, e não à da produção, como atualmente. Segundo, o de que ele torna a base da tributação estadual compatível com o tamanho e o dinamismo de sua economia, contribuindo para uma maior estabilidade da receita e para uma correlação mais estreita entre o crescimento dos recursos orçamentários e o incremento de renda e do poder aquisitivo da população.

Um último argumento tem, ainda, um peso considerável na defesa da tese de tributação do consumo pelo IVA. Ela é a versão tributária das reformas indispensáveis à modernização da economia e das instituições nacionais, que têm por finalidade promover a integração competitiva do país ao mundo moderno. Em um mundo que caminha no sentido da consolidação de blocos regionais e da livre circulação internacional, de pessoas e de mercadorias, a competitividade é o elemento crucial para o progresso econômico e o bem-estar social. Nesse sentido, a eliminação dos entraves tributários ao alcance de padrões satisfatórios de competitividade, no limiar do século XXI, é uma questão absolutamente prioritária. Não há espaço para falsas soluções milagrosas, no campo da Reforma Fiscal. O IVA é a única proposta que preenche os requisitos necessários ao atendimento das exigências de competitividade da economia brasileira neste final de século.

Referências Bibliográficas

- CNOSSEN, Sijbren. *Key questions in considering a value-added tax for Central and Eastern European Countries*. IMF Working Paper, IMF. 1991.
- DAIN, Sulamis *et alii*. *Reforma tributária no Brasil: situação atual e cenários de mudanças*. Rio de Janeiro, 1991 (mimeo).
- ERIS, Cláudia C. C. *et alii*. *Finanças públicas*. São Paulo: FIFE/Pioneira, 1983.
- HINRICHS, Harley. *A general theory of tax structure change during economic development*. Cambridge, Mass.: Law Scholl of Harvard University, 1966.
- KALDOR, Nicholas. *An expenditure tax*. London: Unwin University Books, 1955.
- PEDROSA, Ivo V. Tributação das operações interestaduais pelo ICMS: uma proposta de mudança. Recife: *Estudos e Pesquisas* n. 2, Instituto de Administração Fazendária, Secretaria da Fazenda de Pernambuco, 1991.

- REZENDE, Fernando. *O peso dos impostos no custo da alimentação: análise do problema e propostas de redução*. 1991 (mimeo).
- _____. *A questão federativa no processo de reforma tributária*. 1992 (mimeo).
- _____. & SILVA, M. Conceição. *O sistema tributário e as desigualdades regionais: uma análise da controvérsia sobre o ICM*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES - Monografia n. 13, 1974.
- REZENDE, Fernando & AFONSO, José Roberto. *A reforma fiscal no processo de elaboração da nova Constituição*. IPEA/INPES Texto para Discussão Interna n. 121, 1987.
- REZENDE, Fernando *et alii*. *Proposta de reforma do sistema tributário brasileiro*. IPEA/INPES - Texto para Discussão Interna n. 104, 1987.
- SHOUP, Carl S. General issues on the value added tax. *In: GILLIS, Malcolm, SHOUP, Carl S. & SICAT, Gerardo P (eds.), Value added taxation in developing countries*. Washington DC., 1990.
- TAIT, Alan A. *Value added tax: administrative and policy issues*. Washington, DC., IMF Occasional paper n. 88, IMF, 1991.
- VARSAÑO, Ricardo. *Tributação de mercadorias e serviços - estudos para reforma tributária*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES Texto para Discussão Interna n. 106, 1987.
- _____. *Avaliação do sistema tributário proposto no projeto de Constituição*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES Texto para Discussão Interna n. 122, 1987.
- WORLD BANK. Value added taxation in developing countries. *In: GILLIS, Malcolm, SHOUP, Carl S. & SICAT, Gerardo P. (eds.), Value added taxation in developing countries*. Washington, DC., 1990.

(Recebido em junho de 1994).