

**Palestra realizada no Colloque International organizado pela FONDAFIP em Paris.
Julho de 2008. Texto traduzido para o Português.**

A HARMONIZAÇÃO DOS IVAS DO BRASIL

Misabel Abreu Machado Derzi

Professora Titular de Direito Tributário e Financeiro da UFMG.

Professora Titular das Faculdades Milton Campos.

Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT.

Membro da FONDAFIP – PARIS.

Relatora da Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária do
Município de Belo Horizonte. 2005/2006.

Advogada e Consultora.

Representa uma grande honra para mim, falar-lhes, neste Colloque International, organisé par FONDAFIP, em atenção ao convite gentil, que me foi formulado pelo Prof. MICHEL BOUVIER. Quero saudar a todos os presentes, que participam deste Evento, e aos palestrantes que compõem esta Mesa, em especial, le Président de séance, Professeur Marie-Christine ESCLASSAN.

1. Os problemas: complicação desnecessária, falta de transparência e guerra fiscal.

Uma observação inicial. Em razão da limitação de tempo, em lugar de falarmos sobre a harmonização do sistema fiscal brasileiro como um todo, vamos nos prender apenas à harmonização dos IVAS do Brasil. É verdade temos mais de um IVA no Brasil. Alguns pressupostos devem ser brevemente lembrados. O Brasil, desde a primeira Constituição da República, é um Estado Federal, país de grande dimensão territorial, que se compõe, internamente, da União, além de 27 (vinte e sete) Estados Federados e de mais de 5000 (cinco mil) Municípios. Os Municípios, no Brasil, são entes estatais, dotados de poder legislativo próprio. O princípio federal é cláusula pétrea, ou seja, compõe aquele núcleo da Constituição intangível, que não pode ser anulado por meio de emenda ou reforma da própria Constituição. Para abandonar o princípio federativo, seria necessário convocar uma assembleia constituinte. Dentro desse contexto é que lhes falo.

Os impostos são distribuídos, pela Constituição, entre as diferentes ordens políticas. Essas três ordens estatais têm Poder Legislativo próprio, criando-se assim três ordens jurídicas-tributárias diferentes: a federal, da União; a dos Estados e a dos Municípios. Isso não significa, evidentemente, que, do ponto de vista horizontal, a legislação de um Estado seja idêntica à de outro. Entre os Estados entre si há variações. Mas o mecanismo que conhecemos, que atenua a desarmonia, de longa data, são as chamadas normas gerais de Direito Tributário, que traçam certos padrões mínimos, à moda das Diretivas europeias, e que são de observância obrigatória para os legisladores da União e de cada um dos Estados e dos Municípios. Ainda assim, resta um campo de criatividade, de discricionariedade, dentro do qual se acumulam as diferenças das diversas legislações concorrentes.

O princípio federativo é, portanto, um limite à harmonização dos tributos no Brasil, já que as emendas e reformas da Constituição não poderão inviabilizar a forma federal de Estado. Quais os problemas daí decorrentes?

A União detém a competência para legislar e cobrar o imposto sobre os produtos industriais, o IPI, que é um IVA de âmbito restrito, atingindo somente a produção industrial. Ademais, cobra ainda duas contribuições de custeio da Seguridade Social, verdadeiros impostos de base ampla, cuja única peculiaridade está na destinação de seus recursos, ou seja, custear os gastos com previdência, saúde e assistência social. Tais contribuições sociais incidem sobre a receita bruta ou o faturamento de todas as empresas, relativos à venda de mercadorias ou serviços (COFINS e PIS). Tais contribuições, quando não cumulativas, têm alíquotas nominais de 9.25%, que se somam àquelas do IPI, em média de 4%, de tal modo que existe um IVA federal, no total, de cerca de 13 a 14%, incidente sobre a receita bruta das empresas. Ele correspondente à soma do IPI + as contribuições sociais.

Paralelamente, os Estados Federados detêm a competência para legislar e cobrar um imposto não cumulativo, à moda do IVA europeu, incidente sobre as operações de circulação de mercadorias e prestação de dois serviços apenas, de transporte e de comunicação – o chamado ICMS. Esse é um tributo importante, mas não transparente, de alíquotas elevadas, que está embutido no preço das mercadorias e serviços. Ele não é cobrado em separado. Assim, quando as contribuições da União incidem sobre o faturamento das empresas, cumulam-se com o imposto dos Estados, que está ali incluído. Então teremos o IVA federal incidindo sobre a mesma base do imposto dos Estados¹ e cumulando-se com ele. Ademais, um grande problema reside no fato de que os Estados podem tributar as operações interestaduais e não apenas as operações de compra e venda internas. O tributo arrecadado nas operações interestaduais é dividido (parte da alíquota) pertence ao Estado produtor, da origem ou vendedor e o restante é apropriado pelo Estado consumidor ou adquirente. Assim a tributação das operações interestaduais é campo fértil para conflitos entre os Estados, propicia uma guerra fiscal entre eles, além de dar ensejo a fraudes e sonegação.

Os demais serviços, não incluídos no IVA dos Estados, estão sujeitos ao imposto dos Municípios, ISS, com alíquotas que variam de 2 a 5% sobre o preço do serviço prestado. Também nesse caso, como ocorre com o comércio de mercadorias, haverá ainda a incidência do IVA federal, que são tributos sobre a receita ou faturamento, valores que incluem o próprio tributo pago ao Município. Então, sobre o preço da prestação de serviços, há dupla incidência: 1) do ISS dos Municípios e, ao mesmo tempo, 2) a incidência do IVA federal. Outro problema, similar ao do IVA dos Estados, o ICMS, reside também no fato de que o Município pode tributar as prestações de serviços que envolvem outro Município. Por exemplo, a sede ou o estabelecimento do prestador pode estar situado no Município X, mas os serviços serem executados no Município Y. Em princípio, competente será o Município onde estiver situado o estabelecimento prestador, tal como é regra geral na tributação dos serviços no IVA europeu. Mas isso também é fonte de uma série de conflitos internos.

Como se constata, o Brasil, há vários anos, especializou-se em impostos invisíveis, mais invisíveis do que o IVA europeu, pois já são cobrados como custo em parcelas não destacáveis do preço final. Exceto no caso do restrito imposto federal sobre a indústria, o IPI, o cidadão-consumidor ignora o valor dos impostos que suporta ao fazer as suas compras².

Em resumo, além da falta absoluta de transparência, fato que as Fazendas Públicas não deixam corrigir, pois a obscuridade lhes facilita a cobrança e o aumento de impostos sem nenhuma reação popular, de acordo com o velho ditado “*de plumer l’oie sans trop la faire crier*”, vários outros problemas são desencadeados pela proliferação de tributos paralelos e similares. Vamos nos concentrar apenas nos problemas que têm relação direta com a harmonização ou com a harmonização pouco intensa dos IVAs do Brasil, a saber: **a)** o acúmulo de deveres e de obrigações acessórias dos contribuintes, de documentação, informações, escrituração e declarações diversas, segundo as diferentes legislações da União, dos Estados e Municípios, às vezes redundantes e repetitivas, exigidas por Fiscos diferentes; **b)** a guerra fiscal, que, entre si, produzem os Estados Federados e os Municípios; **c)** a sonegação nas operações interestaduais ou intermunicipais. Aqui apresentamos os três principais problemas. Agora passemos às soluções.

¹ Cf. Sabe-se que o Supremo Tribunal Federal, no RE nº. 240.785-MG, sendo Relator o Ministro MARCO AURÉLIO, entendeu ser inconstitucional, segundo os votos já proferidos, incluir-se o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, em razão dos conceitos de receita e faturamento utilizados pelo art. 195 da Constituição da República. O julgamento ainda não foi concluído. Se o for no sentido para que ora aponta, a Corte Suprema – de uma perspectiva econômica, deixando de lado a discussão sobre o acerto jurídico da decisão – terá realizado uma importante alteração em direção ao aperfeiçoamento do sistema tributário.

² Até mesmo as Municipalidades, embora em princípio sejam imunes pela Constituição Federal, em suas compras pagam, como consumidoras de bens e de serviços, o IVA federal e o IVA dos Estados, embutidos nos preços. Feitos os cálculos, os Municípios devolvem, por meio de suas aquisições, cerca de 20% dos valores que recebem em transferências e investimentos da própria União e dos Estados. E inexistente, entre nós, um Fundo de Compensação do IVA, como ocorre na França.

2. As Soluções: a) a harmonização que se converteu em Proposta de Uniformização radical; b) a Administração integrada das Fazendas Públicas estaduais e o portal único; c) a criação de uma câmara de compensação.

Ninguém duvida da complexidade do sistema tributário brasileiro. Tal complexidade, se ficasse contida até certo grau, seria inerente aos sistemas contemporâneos, quer estejamos falando de países federais, quer estejamos falando de países unitários. Sociedades e economias complexas demandam sistemas jurídicos complexos.

Na verdade, as soluções mais fáceis e simplistas, como a unificação dos IVAS brasileiros na competência exclusiva da União, com arrecadação também pela União e posterior distribuição dos recursos a Estados e Municípios, esbarram na forte resistência dos Estados e dos Municípios. Na verdade, em nenhum país federal a adoção de um grande IVA nacional se dá sem atritos e dificuldades. Cada qual encontra a sua fórmula ideal, compatível com a sua cultura administrativa, política e social, não sendo possível realizar-se o mero transplante da experiência de um povo para outro.

Não será possível simplesmente transpor o modelo da Índia ou da Austrália, que, embora países federativos, são conhecidos pela precária autonomia dos Estados Federados. O modelo de tais países é intransferível para o nosso³. No Brasil, os Estados de há muito detêm larga competência para a tributação do consumo, da qual tiram receita altamente relevante. Além disso, por um erro histórico, sempre puderam tributar as exportações (o que já foi corrigido), mas continuam ainda tributando as operações interestaduais (fenômeno a ser solucionado ou atenuado).

Parece certo que federalismo é uma questão de grau e que cada país, em um campo de tensão entre forças centrífugas, desintegradoras e de diversidade, que se opõem a forças centrípetas, integradoras e unificadoras, encontra seu próprio ponto de equilíbrio. Trata-se de um conceito em permanente transformação histórica (e não serão todos eles?), em que se conhecem diversificações entre dois extremos: a forte interdependência política, inerente ao modelo alemão, e o modelo predominantemente dual do regime norte-americano.

A posição intermediária pode ser encontrada na Alemanha, país em que as leis tributárias são uniformes, porque quase totalmente editadas pela União em leis federais. No entanto, a compensação advém do fato de que a massa dos tributos, salvo os aduaneiros, são arrecadados pelos próprios Estados e, posteriormente, redistribuídos para a União. Os senhores dos cofres são assim os Estados. Tal modelo, por sua vez, jamais seria aceito pela União no Brasil.

O Canadá, a seu turno, convive com a forte autonomia de suas Províncias, lideradas por Quebec. Lá podem correr IVAS diferentes, paralelamente, o Federal e o das Províncias com peculiaridades também diferentes, sem perturbações graves. É o caso de Quebec, em que a legislação é uniformizada mas Quebec arrecada ambos, o IVA federal e o estadual, para depois entregar parte dos recursos arrecadados à União. Ao mesmo tempo, outra Província, como Alberta, por ser a mais rica, pode se dar ao luxo de não exigir o IVA local, sendo arrecadado apenas o IVA federal em seu território. Esse fato não desencadeia revolta e guerra entre as demais Províncias. No Brasil, fato similar, tal como ocorre em Alberta, ou seja, não cobrança do IVA local, seria inadmissível. Isso é considerado entre nós uma violenta guerra fiscal e é coibido pelas leis e pelos tribunais.

O Brasil é país de dimensões continentais, que funciona com unidade territorial em um mercado integrado. Mas a Constituição não veda a incidência do ICMS nas operações interestaduais, como se sabe. E esse é um fator de dificuldades para o funcionamento harmônico do imposto. As soluções propostas em relação aos IVAS são as seguintes:

³ Cf. SÉRGIO PRADO. Equalização e federalismo fiscal: uma análise comparada. Alemanha, Índia, Canadá, Austrália. Rio de Janeiro. Konrad-Adenauer Stiftung. 2006, p. 28-3. Cf. Federalismo, um conceito em transformação histórica. In O Federalismo na Alemanha. Traduções. Konrad Adenauer Stiftung. São Paulo. 1995, no. 07, p. 3-14.

I- o IVA federal continuaria a correr paralelamente ao IVA dos Estados (o chamado ICMS), e cada um continuaria a ser administrado e arrecadado por cada Ente estatal competente. O IVA federal, pela União e o ICMS, pelos Estados;

II- mudanças mais expressivas seriam implementadas no ICMS dos Estados, para coibir a guerra fiscal, a fraude e trazer simplificação, como: padronização das legislações e proibição de concessão de incentivos ou desoneração do imposto, pelos próprios Estados;

III- as mudanças no ICMS são facilitadas por meio da utilização de um instituto esdrúxulo brasileiro, que já existe, e que é altamente eficiente, mas deformante da própria natureza do IVA. Esse instituto coíbe a fraude e reduz os gastos da Administração tributária com fiscalização. Esse instituto é a substituição da responsabilidade tributária para o futuro, para a frente, isto é, trata-se de um instituto que torna o contribuinte inicial da cadeia, por exemplo, o fabricante, responsável pelos tributos por fatos geradores futuros, vendas futuras, a serem realizadas por terceiros. Voltaremos a ele em seguida.

Ressalte-se que, em relação à simplificação e à guerra fiscal, em vez de harmonização entre as legislações dos Estados, o que se propõe agora será uma uniformização ou padronização radical, por meio de:

a) edição de lei complementar nacional, limitando-se a lei estadual à instituição do tributo, em norma de repetição;

b) um único regulamento da lei será editado por um órgão administrativo, composto de representantes de todos os Estados, com uniformização dos deveres administrativos, dos procedimentos e da interpretação das leis estaduais, assim como digitalização da escrituração, informatização e integração das Administrações Tributárias, pensando-se mesmo em portal único;

c) vedação à concessão de quaisquer benefícios e incentivos fiscais ou financeiros vinculados ao imposto.

d) a arrecadação poderá ser feita, integralmente, no Estado de origem ou produtor, com repasse automático do produto arrecadado para o Estado de destino, via câmara de compensação;

e) previsão de sanções financeiras, na Constituição, aplicáveis ao Estado que descumprir as normas acerca do imposto, em especial, retendo o repasse da parcela cabível a outros Estados.

3. Em conclusão: a) o Brasil tem experiência com câmaras de compensação, a exemplo daquela gerida pela Petrobrás; b) os efeitos nocivos da antecipação dos fatos geradores devem ser atenuados por meio de acertos posteriores; c) a Administração tributária deve ser realmente integrada.

a) Sobre a experiência brasileira.

Não suponham os senhores que o Brasil seja inexperiente em câmaras de compensação de tributos. A PETROBRÁS já faz esse serviço em relação ao ICMS – o IVA dos Estados, incidente sobre petróleo e seus derivados, os combustíveis.

As operações com petróleo e derivados, sujeitas à incidência do ICMS, como se sabe, vão, desde a produção, o refinamento e a distribuição até a bomba dos postos de gasolina. Segundo a Constituição, no caso desses combustíveis, o imposto deve ser apropriado pelo Estado do destino, do consumo final. Para evitar a fraude, a disputa entre os Estados e os elevados gastos com fiscalização, os Estados impuseram a arrecadação por substituição tributária. Os produtores, no caso a PETROBRÁS, são considerados responsáveis pelo imposto devido nas próprias operações que realizam, assim como por todo o imposto a ser gerado nas operações futuras, por outros comerciantes, até o consumidor final. A PETROBRÁS é obrigada a reter, das distribuidoras, o imposto em relação às operações futuras, e recolhe ao Estado do destino, o tributo que lhe couber. Qualquer alteração fática, ausência de fato gerador, ou benefício concedido por cada Estado em particular é conferido e a distribuição é corrigida pela própria PETROBRÁS. Imaginemos que uma distribuidora de gasolina adquira da PETROBRÁS, combustível para ser revendido no Estado de Minas Gerais mas, após a compra e a retenção do ICMS, a empresa redireciona o produto para outro Estado, por exemplo, Mato Grosso. Essa empresa redistribuidora deverá informar o novo local de consumo à PETROBRÁS que descontará

dos próximos pagamentos devidos ao Estado de Minas Gerais, os valores repassados erroneamente, encaminhando a importância respectiva ao Estado do Mato Grosso. Há vários anos, funciona a Câmara de Compensação, com pleno êxito.

A técnica de arrecadação, hoje utilizada em relação aos combustíveis, poderá ser expandida para outros produtos e mercadorias e mesmo, para todos, por meio de uma Administração tributária dos Estados, totalmente integrada. Se a PETROBRÁS consegue, por que razão não poderão os próprios Estados determinar a arrecadação total do imposto no Estado de origem das vendas, utilizando-se de portal único, com repasse dos valores arrecadados para o Estado do destino ou consumidor?

Não temos dúvida em afirmar que, em futuro próximo, por meio de **portais ou portal único**, as declarações e a arrecadação do ICMS poderão ser feitas, nas operações interestaduais, de forma direta pelo contribuinte a um único Estado, quer em relação à parcela do Estado de origem, quer em relação à parcela do Estado do destino. Por meio de tais informações, eletronicamente recebidas, a fiscalização se fará de forma mais fácil e os repasses serão automatizados para o Estado do destino. O mesmo poderá ocorrer em relação ao ISS dos Municípios, nas prestações intermunicipais, reduzindo-se as fraudes e os incômodos sofridos pelos contribuintes. Para isso, o compartilhamento de informações, a assistência recíproca e a integração das Administrações serão passos imprescindíveis, por meio dos quais vários dos nossos problemas poderão encontrar soluções.

b) Sobre a atenuação dos efeitos nocivos da antecipação dos fatos geradores dos IVAs.

Uma outra questão, entretanto, deve ser levantada. As medidas sugeridas não podem deformar a estrutura dos impostos sobre o valor acrescido, os IVAS, que são impostos de mercado, úteis por sua neutralidade. Uma coisa é aumentar a eficácia e a eficiência da arrecadação, outra é romper com as bases estruturais e constitucionais do IVA. O sistema da câmara de compensação deverá funcionar apenas nas operações interestaduais, sem antecipação das operações futuras, como ocorre na substituição tributária para frente.

Esse instituto, tão ao gosto das Administrações brasileiras, é dotado de alta praticidade e tem sido incrementado como técnica antifraude. Para isso, se introduziu na Constituição da República uma norma que permite ao legislador criar responsabilidade pelo tributo relativo a fatos geradores futuros, presumidos, que ainda não ocorreram. Quando isso se dá, o ICMS, IVA dos Estados, não é mais arrecadado em cada etapa da cadeia de circulação, mas, por antecipação, é arrecadado apenas pelo fabricante. O instituto chama-se substituição tributária para frente, porque o responsável substitui o contribuinte futuro (que ainda virá, para frente) das operações posteriores. A base de cálculo será, então, presumida, tudo será presumido. A Administração estabelece, então, preços estimados, fixando as bases com as quais os responsáveis vão recolher o imposto aos cofres públicos, antecipadamente. Se não ocorrer o fato futuro, há obrigação de devolução do imposto injustamente pago? Sim, há, mas apenas se o fato não ocorrer de modo algum, inteiramente. Se o fato gerador acontecer, em bases menores e preços inferiores aos presumidos, não há direito à devolução daquilo que foi arrecadado em excesso, segundo jurisprudência da Corte Constitucional. Porque inexistente o direito à devolução? Os fundamentos da Corte são razões de praticidade.

Isso levou as Fazendas Públicas estaduais a multiplicarem as hipóteses de substituição tributária para frente, de modo que o ICMS, o IVA brasileiro, em pouco tempo, nenhum parentesco guardará com o tributo plurifásico e não-cumulativo, que lhe deu origem, ou com o IVA europeu. Por exemplo, o Estado de São Paulo, expandiu esse regime esdrúxulo para produtos como: cigarros, combustíveis, automóveis, refrigerantes e cervejas, tintas e vernizes, cimento, pneus e sorvetes, produtos de higiene e limpeza, alimentos industrializados, vinhos, CDS, etc. Na verdade, poucas mercadorias estão sujeitas à arrecadação tradicional, do sistema de débito e crédito em cada operação até o consumidor final, por exemplo, roupas, calçados, tecidos, alguns eletrodomésticos.

Se alguns dos senhores já assistiram ao filme **MINORITY REPORT**, protagonizado pelo ator Tom Cruise, produzido por Hollywood, para retratar a punição e a eliminação de pessoas, antes da ocorrência do crime, cuja autoria futura se pretendia dessa forma evitar, saibam que, no Brasil, no campo do Direito Tributário, isso não é

ficção. É a mais pura realidade. As obrigações de pagar podem nascer antes da ocorrência do fato jurídico. Espero que essa técnica não seja imitada por outras Fazendas Públicas de outros países, já que ela é altamente eficiente. Na prática, ela transforma um tributo plurifásico em unifásico (arrecadado na fábrica ou na primeira etapa de produção) com base em preços futuros, presumidos definitivamente, *iuris et de iure*, em relação a operações supervenientes e posteriores, um devir no tempo. Com isso evitam-se gastos elevados com fiscalização, reduzem-se as fraudes e garante-se o Fisco o valor estimado do imposto, não importa quanto os preços oscilem no mercado. Será esse, ainda, um imposto de mercado?.

Pensamos que não. Em resumo, entendemos que a prática da substituição tributária para frente não cessará, pois os Fiscos se afeiçoaram profundamente a ela. Mas deverá ser reduzida. O Supremo Tribunal Federal está em vias de mudar o seu entendimento, para reconhecer ao contribuinte o direito constitucional de solicitar à Fazenda Pública, a devolução do valor do imposto arrecadado, o IVA dos Estados, que tiver sido cobrado em excesso.

c) Administração integrada

Por fim, a reforma tributária virá por meio de informatização e administração fazendária integrada. Um portal único e uma câmara de compensação (que hoje somente funciona para combustíveis, gerida pela PETROBRÁS, empresa estatal) deverão funcionar nas operações interestaduais do IVA dos Estados para todas as mercadorias. Para isso, os fiscos locais deverão atuar com lealdade e confiança uns com os outros. Esses são os pontos mais relevantes, do ponto de vista da harmonização de IVAs, que poderiam ser mencionados em um colóquio dessa natureza.

Muito obrigada.

Misabel Abreu Machado Derzi