

## **Reforma Tributária: Introdução do Iva no Brasil baseado no Modelo Português (Europeu)**

### **Tax Reform: Introduction of Vat in Brazil based on Portuguese (European) Model**

João Paulo Calembó Batista Menezes  
Mestre em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais  
Instituto Superior de Economia e Gestão – Universidade Técnica de Lisboa - ISEG-UTL  
Professor de Contabilidade da UNA, Minas Gerais, Brasil  
calembo@ig.com.br

Editor Científico: José Edson Lara  
Organização Comitê Científico  
Double Blind Review pelo SEER/OJS  
Recebido em 29.10.2012  
Aprovado em 27.02.2013



Este trabalho foi licenciado com uma Licença Creative Commons - Atribuição – Não Comercial 3.0 Brasil

## RESUMO

Este estudo apresenta a realidade Brasileira e Portuguesa em matéria tributária, com o propósito de comparar as práticas fiscais nos dois países, demonstrando as características do IVA em Portugal, desenvolvendo uma troca de experiências com o objetivo de implantação do IVA no Brasil. Neste sentido, realizou-se uma análise documental de revisão de literatura, sustentada pela implantação do IVA no Brasil baseada na experiência Portuguesa. Concluiu-se que a implantação do IVA no Brasil baseada no modelo Português (Europeu) traria vantagens para o governo e seus contribuintes. Para o governo uma maior harmonização internacional do imposto sobre o consumo; controle da concorrência interestadual; agilidade no combate à fraude fiscal; otimização dos gastos públicos. Para os contribuintes o ganho seria na administração dos impostos sobre o consumo e redução dos custos de cumprimento devido à diminuição substancial do número de obrigações acessórias.

**Palavras-chave:** IVA – ICMS – SPED

## ABSTRACT

This study presents Brazilian and Portuguese tax scenarios, aiming at comparison of tax practices on both countries, demonstrating the features of VAT in Portugal, fomenting exchange of experience and knowledge for the purpose of implementing VAT in Brazil. In this sense there was a literature review, supported by the implementation of VAT in Brazil based on the Portuguese experience. From the first issue it was concluded that the implementation of VAT in Brazil based on the Portuguese (European) model would create advantages to the Government and its taxpayers. For the Government an increase in international harmonization on the consumption tax, control of inter-state competition, agility on tax fraud combat; public expenditures optimization. For taxpayers would be beneficiary on consumption taxes administration, reducing compliance costs with substantial reduction of accessory obligations.

**Keywords:** VAT – ICMS – SPED

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo apresentar uma discussão sobre a realidade brasileira e portuguesa em matéria tributária, com o propósito de comparação de práticas fiscais dos dois países. Como objetivo específico, ao apresentar as características do Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) em Portugal, este estudo almeja fomentar o debate com vistas à implantação do IVA no Brasil.

Ao apresentar o prefácio de uma obra conjunta realizada por investigadores brasileiros e portugueses, Dutra (2010) esclarece que a existência de uma sociedade do conhecimento, sem a presença de fronteiras econômicas, atrelada à crescente integração dos mercados de trabalho científico e tecnológico são hoje outras motivações que impulsionam as relações entre os dois países.

Sendo fruto destas relações, a melhoria dos sistemas tributários, tal como já classificava Stiglitz (1999), deve primar pela simplicidade administrativa, flexibilidade, transparência, eficiência econômica e equidade, e a busca pelo conhecimento acadêmico, sendo este último, de acordo com Keen (2007), negligenciado pela investigação, principalmente para fins de IVA.

O presente estudo baseia-se em uma análise documental de revisão de literatura, mediante pesquisa em livros, artigos científicos e revistas científicas publicadas em Portugal, no Brasil e, também em países selecionados que abordam questões fiscais especificamente em matéria dos impostos sobre consumo. A pesquisa foi realizada desde 1990 até os dias atuais, justificada pelo fato de as questões fiscais e tecnológicas serem alvo de constantes atualizações, sendo complementadas por dados fornecidos pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), PNUD (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento), RFB (Receita Federal do Brasil) e DGCI (Direção Geral dos Impostos - Portugal).

Para o adequado esclarecimento do tema em estudo e apresentação dos dados finais e conclusivos, entendeu-se por bem apresentar os principais indicadores sobre a “carga fiscal” de vários países, como funcionam os impostos sobre o consumo, seguidos da apresentação do IVA em Portugal e do ICMS no

Brasil, além dos modelos para implantação do IVA neste país. Por fim, descreve-se a forma como se deveria realizar a implantação do IVA no Brasil, baseada no modelo português (Europeu).

## 2 INDICADORES DE “CARGA FISCAL” DE PAÍSES SELECIONADOS

Para que possamos quantificar a tributação no Brasil e em Portugal, utilizaremos alguns dos indicadores de “carga fiscal” apresentados por Santos (2003) e também por Pereira (2009), nomeadamente o nível de tributação, a estrutura e o esforço fiscal, em comparação com o Canadá, país que possui dois modelos de IVA; Alemanha, por ser um país federado; e a Dinamarca, que segundo Ganghof (2007) possui um dos maiores níveis de tributação do mundo há mais de 10 anos, mas tem uma distribuição eficiente dos recursos assim obtidos à população. Para o esforço fiscal são comparados também alguns outros países membros da OCDE. O nível de tributação é o indicador mais utilizado para mensurar a “carga fiscal global”, por meio da verificação do percentual da riqueza produzida pelo país que é transferida dos particulares para o Setor Público, fornecendo uma ideia de como num determinado país se repartem as responsabilidades na satisfação de necessidade entre o setor público e o setor privado (Pereira, 2009).

**Tabela 1 - Níveis de Tributação (Receita Fiscal em % do PIB)**

PAÍS	2005	2006	2007	2008
Alemanha	34,8%	35,4%	36,0%	37,0%
Brasil	33,3%	33,5%	34,7%	34,4%
Canadá	33,4%	33,3%	33,0%	32,3%
Dinamarca	50,8%	49,6%	49,0%	48,2%
Portugal	33,7%	34,4%	35,2%	35,2%

Fonte: OCDE (2010). Revenue Statistics, 1965-2009. OECD Publishing, 2010, RFB (2009), RFB (2008), RFB (2007) e RFB (2006).

Deste modo, podemos verificar que os níveis de tributação do Brasil e de Portugal são equivalentes aos da Alemanha e do Canadá, ficando abaixo do da Dinamarca.

De maneira geral, segundo Varsano *et al.* (1998), a análise dos níveis de tributação entre países não é um conceito absoluto, pois o nível pode ser baixo para

uma sociedade e alto para outra, dependendo das respectivas capacidades contributivas e provisões públicas de bens, indicando que as comparações têm pouco significado analítico.

Entretanto, ainda segundo Varsano *et al.* (1998), estas análises, quando trabalhadas com determinadas variáveis indicadoras de riqueza ou de bem estar, como por exemplo o PIB *per capita* e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) dos referidos países, permitem uma melhor compreensão dos indicadores acima apresentados (Tabela 2).

**Tabela 2 - Renda *per capita* x IDH**

PAÍS	Renda <i>per capita</i>				IDH – 2008	
	2005	2006	2007	2008	Rank	Valor
Alemanha	31.366	32.905	34.683	<b>35.432</b>	<b>10</b>	<b>0,885</b>
Brasil	8.603	9.168	9.854	<b>10.466</b>	<b>73</b>	<b>0,690</b>
Canadá	35.033	36.821	38.448	<b>38.975</b>	<b>8</b>	<b>0,886</b>
Dinamarca	33.196	35.183	36.326	<b>36.808</b>	<b>19</b>	<b>0,865</b>
Portugal	20.656	21.662	22.638	<b>23.283</b>	<b>40</b>	<b>0,789</b>

**Fonte:** OCDE, OECD Factbook 2010: Economic, Environmental and Social Statistics (2010b) e UNDP, Human Development Report 2009 (2009).

Verifica-se que, mesmo sendo o Brasil um país com distribuição de rendimento e IDH baixos, ainda assim possui um nível de tributação equivalente aos países com rendimento e IDH elevados, ou seja, chegamos à mesma conclusão de um trabalho realizado por Varsano *et al.* (1998), em que se verificou que o esforço tributário da sociedade brasileira é elevado e bem superior à média dos países considerados no estudo.

Santos *et al.* (2009) defendem que o índice de esforço fiscal relativo corresponde à relação expressa entre o nível tributação efetivo e o calculado com base numa regressão. Pereira (2009) define que este índice é o confronto entre o nível de tributação efetivo e o nível de-tributação potencial, no qual, se o primeiro for maior que o segundo significa que é exigido um esforço fiscal maior à população, ou seja, a capacidade fiscal está sobreutilizada, e na situação contrária, a capacidade tributária está subutilizada.

Apesar das limitações relativas à utilização em países desenvolvidos apresentadas por Pereira (2009), para que pudéssemos avaliar o esforço fiscal do

Brasil e de Portugal, realizamos uma análise contendo 21 países membros da OCDE acrescidos do Brasil (n = 22), sendo mantidos em especial o Chile e o México por serem os únicos países sul-americanos presentes na lista da OCDE.

Foram excluídos da regressão em função de não terem sido estatisticamente significativos na amostra: Austrália, Coreia, Eslovênia, Estados Unidos, Estônia, Irlanda, Islândia, Israel, Luxemburgo, Noruega, Nova Zelândia, Suíça e Turquia.

Assim, estimou-se a seguinte regressão:  $\frac{T}{Y} = 0,46x + 23,111$ , tendo como variável dependente o nível de tributação efetivo e como variável independente o PIB *per capita*, de forma que por meio da análise do *R Square* ( $R^2 = 0,343$ ), 34% das diferenças dos níveis de tributação são explicadas pelo rendimento per capita e em função do *p-value* do valor da estatística F ser menor que 0,05 (,004) confirmamos a validade do modelo.

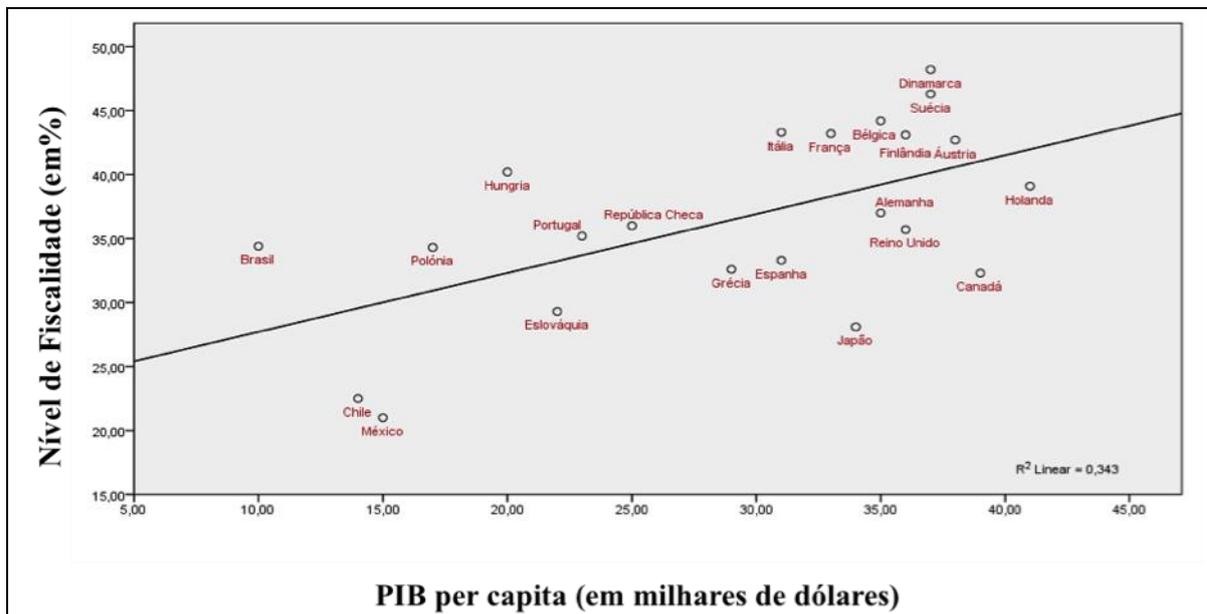
Com estes dados podemos então identificar o nível de tributação potencial dos países analisados, no pressuposto que a capacidade tributária é devidamente utilizada

**Tabela 3 - Esforço Fiscal (2008)**

Países	PIB <i>per capita</i> (1)	Nível de Tributação efetivo (2)	Nível de Tributação estimado (3)	Esforço Fiscal (4)=(2)/(3)	Ordem
Alemanha	35,4	37,0	39,4	0,939	13
Áustria	37,9	42,7	40,5	1,054	10
Bélgica	35,3	44,2	39,3	1,123	7
<b>Brasil</b>	<b>10,5</b>	<b>34,4</b>	<b>27,9</b>	<b>1,232</b>	<b>2</b>
Canadá	39,0	32,3	41,0	0,787	19
Chile	14,5	22,5	29,8	0,756	20
Dinamarca	36,8	48,2	40,0	1,204	3
Eslováquia	22,1	29,3	33,3	0,880	18
Espanha	31,5	33,3	37,6	0,886	17
Finlândia	35,9	43,1	39,6	1,087	9
França	33,1	43,2	38,3	1,127	6
Grécia	28,9	32,6	36,4	0,896	16
Holanda	41,1	39,1	42,0	0,931	14
Hungria	19,7	40,2	32,2	1,249	1
Itália	31,3	43,3	37,5	1,155	5
Japão	34,1	28,1	38,8	0,724	21
México	14,5	21,0	29,8	0,705	22
Polónia	17,3	34,3	31,1	1,104	8
<b>Portugal</b>	<b>23,3</b>	<b>35,2</b>	<b>33,8</b>	<b>1,041</b>	<b>12</b>
Reino Unido	35,6	35,7	39,5	0,904	15
Rep. Checa	24,6	36,0	34,4	1,045	11
Suécia	36,8	46,3	40,0	1,157	4

**Fonte:** Adaptado de Pereira (2009); OCDE (2010), *Revenue Statistics*, 1965-2009. OECD Publishing, 2010; e RFB (2009).

**Figura 1 - Esforço Fiscal em função do PIB *per capita* (2008)**



Fonte: Adaptado de Pereira (2009); OCDE (2010), *Revenue Statistics*, 1965-2009. OECD Publishing, 2010; e RFB (2009).

Os dados relativos ao esforço fiscal nos permitem concluir que, para 2008, o Brasil possui o segundo maior índice de esforço fiscal para os países analisados, o que sugere que o nível de tributação está acima do potencial, ou seja, há uma sobreutilização do nível de fiscalidade. Portugal também evidencia uma sobreutilização, mas enquadra-se na décima segunda posição dos vinte e dois países avaliados. Em um estudo sobre o esforço fiscal Português, realizado entre 1995 e 2006 por Santos *et al.* (2009), concluiu-se que, embora o nível de esforço fiscal seja inferior a um, na época, existia uma clara tendência ascendente ao longo do período em análise, já que se obteve no final do período valores bastante próximos à unidade, indicando que não são surpreendentes os valores encontrados no presente trabalho relativamente a Portugal.

Outro tipo de análise apresentada é a da estrutura fiscal, que traduz a repartição da receita fiscal total entre os principais Tributos, caracterizando-se assim pela forma como se articulam entre si os diversos impostos integrantes de um sistema fiscal, pela posição de cada um deles no total das receitas fiscais.

**Tabela 4 - Estrutura Fiscal em % do PIB (2008)**

Classificação	BR <sup>(*)</sup>	CA	DK	DE	PT
Impostos sobre o Rendimento	7,1%	15,9%	29,2%	11,5%	9,3%
Contribuições para Seg. Social	5,9%	4,8%	1,0%	13,9%	11,5%
Impostos sobre o Patrimônio	1,1%	3,4%	2,0%	0,9%	1,3%
Impostos sobre o consumo	16,8%	7,6%	15,6%	10,5%	12,9%
Imp. s/ os salários e a mão-de-obra	2,4%	0,7%	0,2%	-	-
Outros	1,2%	-	-	-	0,2%

Fonte: OCDE (2010), *Revenue Statistics*, 1965-2009. OECD Publishing, 2010; e RFB (2009).

(\*) Para o Brasil incluem-se também as contribuições.

A estrutura fiscal apresentada permite-nos verificar que, tanto para Portugal como para o Brasil, os impostos sobre o consumo contribuem mais para a receita fiscal total, ao contrário dos demais países analisados.

### 3 OS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO

Os impostos podem ser divididos em três categorias, de acordo com a matéria tributada, diferenciando aqueles que incidem sobre o rendimento, o patrimônio e sobre o consumo. Segundo Santos (2003) esta classificação encontra-se nos sistemas fiscais mais evoluídos, sendo a mais racional das classificações. De acordo com a OCDE (2007), quanto à classificação dos impostos sobre o consumo, temos três grupos: os impostos gerais, que têm como propósito tributar as despesas gerais de consumo de forma residual; os impostos sobre o consumo específico, incidindo sobre um tipo de despesa específica; e os demais impostos sobre o consumo.

Atualmente no Sistema Fiscal Português, segundo Pereira (2009, p.114), estão vigentes seis tipos de impostos sobre o consumo, classificados por grupo:

Imposto sobre o Valor Adicionado (**IVA**) – Imposto Geral;

Imposto sobre o Alcool e Bebidas Alcoólicas (**IABA**) – Imposto Específico;

Imposto Sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (**ISP**) – Imposto Específico;

Imposto sobre o Tabaco (**IT**) – Imposto Específico;

Imposto sobre Veículos (**ISV**) – Demais impostos; e

Certas Verbas do Imposto do Selo (**IS**) – Demais impostos.

Os impostos sobre o consumo podem ser definidos, segundo Santos (2003), como qualquer emprego de recursos econômicos com vista à obtenção de bens ou

serviços. Terra e Kajus (2010) afirmam que o objetivo de um imposto sobre o consumo é de tributar as despesas efetuadas por entidades privadas.

Conforme RFB (2009), os impostos no Brasil são distribuídos em Gerais, Seletivos e outros, e segundo Baratto, Lobato, Silberschneider, Oliveira e Baptista, (2006), podem ser assim elencados nestas categorias por competência hierárquica de cobrança:

Imposto sobre Produtos Industrializados (**IP**I) - *Federal*;

Programa de Integração Social (**PIS/PASEP**) - *Federal*;

Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (**COFINS**) – *Federal*;

Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (**CIDE**) – *Federal*;

Imposto Sobre a Importação de Produtos Estrangeiros (**II**) – *Federal*;

Imposto Sobre a Exportação de Produtos Nacionais ou Nacionalizados (**IE**) - *Federal*;

Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (**IOF**) - *Federal*;

Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (**ICMS**) – *Estadual e Distrito Federal*; e

Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza (**ISS**) – *Municipal*.

Diante do elevado nível de tributação, grande variedade e quantidade de tributos existentes no Brasil, Baratto e Lobato (2007) sustentam que o sistema tributário brasileiro dificilmente poderia atender a diretriz de transparência.

### 3.1 Impostos e Contribuições sobre bens e Serviços – Tributação Indireta

#### 3.1.1 Em Portugal – IVA

De acordo com Tomaz (2009), o ideal unionista europeu, inspirado por Jean Monet, teve a sua fundação e ampliação há quase sessenta anos, por meio da proposta de Robert Schuman em 1950, quando concedeu à autoridade comum a produção franco-alemã do carvão e do aço. Entretanto, a harmonização fiscal, desde o tratado de Roma ao de Lisboa, nunca foi um fim em si mesma, pois nos tratados nunca foram consagradas normas relativas a uma política fiscal comum. A

harmonização fiscal representa um longo processo de convergência legislativa baseado num complexo e instável equilíbrio entre os princípios da neutralidade e da subsidiariedade. O Tratado de Lisboa, que alterou o tratado da União Europeia e instituiu a Comunidade Europeia, introduziu o princípio da proporcionalidade, em que *“o conteúdo e a forma da ação da União não devem exceder o necessário para alcançar os objetivos dos Tratados”*, Tratado de Lisboa (2007, p. 12).

Em 1960, por meio da criação de um grupo de trabalho da comissão que elaborou o relatório Newmark, deu-se origem, em 1967, à Primeira Diretiva<sup>1</sup> da Comunidade Econômica Europeia, que determinava a utilização do IVA como imposto sobre consumo, e à Segunda Diretiva<sup>2</sup>, que é considerada o embrião do que viria a ser o sistema comum do IVA. Entretanto, somente com a Sexta Diretiva<sup>3</sup> de 1977 é que se teve a expressão mais evidente da legislação comunitária em matéria fiscal. De acordo com Farmer and Lyal (1994) em citação dada por Martins e Gama (2007), a Sexta Diretiva combateu algumas questões anteriormente não resolvidas na Primeira e Segunda Diretivas, como as áreas de tributação dos serviços, isenções, propriedade de bens e transações financeiras, definindo também uma matéria coletável uniforme.

Somente em 1986, foi introduzido em Portugal o IVA, em substituição ao imposto de transações (IT), por meio do Decreto-Lei nº 394-B/84, de 2 de julho, cujo próprio preâmbulo explicava como uma das exigências para a adesão de Portugal à Comunidade Econômica Europeia (CEE).

O IVA é um imposto indireto plurifásico, já que incide sobre todas as fases do circuito econômico, do produtor ao varejo, mediante o método subtrativo indireto, que representa a liquidação e dedução do imposto nas fases do circuito econômico, funcionando na medida em que as transações se processam entre os sujeitos passivos de imposto com direito a dedução; baseia-se no princípio de tributação no país de destino; é um imposto eficiente em comparação com os demais Tributos; e que resiste bem ao teste da neutralidade. Ressalta-se, entretanto, que o princípio do destino adotado é objeto de um regime transitório na União Europeia, uma vez que foi verificada a impossibilidade de atingir consenso unânime na aplicação do IVA na origem. Este regime de transição continua a perdurar, o que não deixa esclarecida a aplicabilidade ou não no futuro do regime do IVA na origem.

<sup>1</sup> Directiva 227/67 (CEE)

<sup>2</sup> Directiva 228/67 (CEE)

<sup>3</sup> Directiva 388/77 (CEE)

Sobre a neutralidade, Basto (1991) afirma que, por não introduzir distorções na organização da produção, ou seja, ser neutro perante o nível de integração das indústrias e no modo como o valor adicionado se distribui pelos diferentes estágios de produção, o IVA é superior aos impostos cumulativos.

### 3.1.2 No Brasil – ICMS

Acompanhando a nova tendência mundial, que conduzia à introdução de um Imposto sobre o Valor Adicionado em substituição aos demais impostos sobre o consumo existentes entre as décadas de 50 e 60, o Brasil, por meio de uma reforma Constitucional em 1967, adotou a criação do imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias o (ICM), em substituição ao até então Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC).

Este novo imposto veio revolucionar o Sistema Fiscal Brasileiro, uma vez que, conforme Alexandre (1998), o Brasil tornou-se um dos pioneiros na introdução de um imposto tipo “IVA” com mecanismo do crédito do imposto. Segundo Oliveira *et al.* (2006), este imposto existia na época apenas em França e Costa do Marfim, sendo o Brasil o precursor na introdução de um Tributo até o estágio do comércio varejista e o primeiro que atribuiu a competência do Imposto à esfera sub-nacional de governo.

De acordo com Carvalho (2005), com a reforma constitucional de 1988 o ICM passou a denominar-se ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), já que a base de incidência tinha sido ampliada em decorrência da incorporação dos produtos e serviços oriundos dos extintos Impostos únicos de competência da União. Carrazza (2003), ao falar sobre o ICMS, define que este é um Imposto que incide sobre a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, representa a circulação de mercadoria em seus diversos estágios, ou seja, transmissão de titularidade, cuja competência é Estadual e Distrital, baseado também no princípio da não-cumulatividade.

O governo brasileiro satisfez-se tanto com o Imposto tipo IVA que o introduziu não somente na esfera Estadual (ICMS) sobre a circulação de produtos, mas também na Federal por meio do IPI, que incide sobre produtos industrializados (Bird, 1999).

### 3.2 Modelos e alternativas de implantação do IVA

A implantação do IVA foi iniciada há mais de 50 anos, sendo que a sua introdução foi determinada de acordo com opções e formas adotadas pelos países ou Blocos Econômicos em função do seu sistema político, estrutura de governo e distribuição interna dos recursos. Desde então é possível identificar os modelos atualmente existentes, bem como estruturas sugeridas por diversos autores para suprir eventuais ineficiências já identificadas em alguns dos modelos atuais.

Seguindo a classificação proposta por Bird e Gendron (2001), podemos dividir a estrutura de adoção do IVA pelo seu nível de governo, Federal (Nacional) ou Estadual (Províncias) e de acordo com Abreu (2004), conforme o princípio da origem (Tributação das mercadorias no País ou Estado de origem) e destino (Tributação das mercadorias no País ou Estado de destino).

Bird e Gendron (2001) identificam que o sistema vigente na União Europeia é baseado no princípio do destino com pagamento diferido e que os países membros adotaram o IVA nacional, ressaltando, entretanto, que para os países federalistas como Alemanha e Áustria, tem-se o IVA Federal, cujos recursos são redistribuídos entre os entes federados. Neste sentido, podemos classificar então que Alemanha e Portugal, países membros da União Europeia, têm um IVA Federal (Nacional) baseado no princípio do destino.

Ainda segundo Bird e Gendron (2001), o Brasil possui um imposto tipo IVA (ICMS) incidindo com base no princípio da origem nas operações realizadas entre os Estados Federados. Uma vez que as exportações não são tributadas pelo princípio do destino, podemos concluir que o Brasil possui um sistema híbrido, já que utiliza os dois princípios. Baratto *et al.* (2006) defendem que o Brasil possui um IVA combinado, na esfera Federal e Estadual, mas classificado como sub-nacional, (Bird e Gendron, 2001). Vale salientar que atualmente o Brasil possui outros Impostos passíveis de serem agregados em um imposto sobre o valor adicionado, sendo eles; o IPI<sup>4</sup> (Imposto plurifásico, de competência Federal, que incide sobre produtos industrializados); o PIS<sup>5</sup> e a COFINS<sup>6</sup> (Contribuições plurifásicas, de competência

<sup>4</sup> Decreto Nº 7.212, de 15/06/2010.

<sup>5</sup> Lei nº 10.637 de 30.12.2002.

<sup>6</sup> Lei nº 10.833 de 29.12.2003.

Federal, que incidem sobre o faturamento); e o ISS<sup>7</sup> (Imposto cumulativo, de competência municipal, que incide sobre serviços).

Para Baratto *et al.* (2006) o Canadá também possui um IVA combinado, já que existe um IVA Federal uniforme às Províncias, sendo que em algumas existe ainda uma tributação autônoma, ambas baseadas no princípio do destino, sendo este país considerado um dos exemplos mais interessantes para os estudiosos dos impostos sobre consumo, (Bird, 1999). O modelo canadiano foi classificado por Bird (1999) como *Dual Valued Added Tax (Dual VAT)* para a província de Quebec e *Joint Valued Added Tax (Joint VAT)* para as demais.

**Tabela 5 - Estrutura do IVA nos Países analisados**

	Alemanha	Brasil	Canadá	Portugal
Arrecadação	Federal	Estadual <sup>(*)</sup>	Federal e Provincial	Nacional
Princípio	Destino <sup>(**)</sup>	Origem-Destino	Destino	Destino <sup>(**)</sup>
Modelo	IVA central	IVA sub-nacional	DVAT e JVAT	IVA central

**Fonte:** Adaptado de Bird e Gendron (2001).

\* Existe arrecadação de Impostos e Contribuições do tipo IVA nos níveis Federal e Municipal.

\*\* NA UE por meio do IVA nas transações intracomunitárias (RITI), regime transitório.

Além dos modelos atuais, existem algumas alternativas propostas por vários autores, relativas somente ao âmbito espacial de aplicação, baseadas em formulações teóricas, ou seja, nunca antes postas em prática. Temos como exemplo, o *Viable Valued Added Tax (VIVAT)*, que conforme Keen (2000) foi proposto por Keen e Smith em 1996, o *Shared Value Added Tax (SVAT)*, proposto por Fenchietto e Pessino (2000), e o “IVA Compensação” proposto por Varsano (1995), posteriormente batizado pelo apelido de “IVA do barquinho” em analogia à incidência do Imposto da União a um meio de transporte que levaria o Imposto para o estado de destino.

Este modelo do “IVA do barquinho” foi alterado por McLure (1999) sob a denominação de *Compensating Value Added Tax (CVAT)*, sendo o modelo proposto por Varsano considerado uma das maiores inovações fiscais do século (Keen, 2000).

Desta forma, por ter sido o CVAT um sistema inovador, proposto por Varsano, e um dos únicos em que se efetuou uma tentativa de adoção pelo governo brasileiro

<sup>7</sup> Lei Complementar Nº 116, de 31/07/2003

por meio de uma Proposta de Emenda Constitucional PEC 175/95, introduziremos brevemente este modelo.

Para Varsano (1995), é necessário eliminar o IPI e o ICMS e introduzir, em substituição, um novo Imposto partilhado pela União, Estados e Distrito Federal. Seria cobrado pelo método do valor adicionado e teria duas taxas, uma Federal e outra Estadual, sendo as exportações e bens de capital desonerados. A União seria o intermediário entre os Estados de origem e destino, onde a cobrança integral do Imposto seria na origem, com um rateio automático entre os Estados envolvidos. Essa sistemática seria importante no combate a fraudes, já que o Imposto seria recolhido já na origem, não significando que a totalidade dos recursos ficaria no Estado “vendedor”.

Baratto *et al.* (2006) separa as propostas de McLure (1999) e Varsano (1995) em função do contexto envolvido, já que o primeiro estaria afinado ao discurso europeu, difundindo a preservação da autonomia de taxas e Varsano, atento aos problemas brasileiros, adota uma taxa única para os Estados.

### **3.3 Da implantação do IVA no Brasil baseado no modelo Português (Europeu)**

O Brasil foi o primeiro país a utilizar um imposto tipo IVA (ICMS) que abrangia os retalhistas, conforme Bird e Gendron (2001) e, com o passar dos anos, pela aplicação de diferentes taxas entre os Estados, baseadas no princípio da origem, acrescidas a uma autonomia administrativa dos Estados, culminou em uma “Guerra Fiscal” e o “Passeio da Nota Fiscal”.

Para Bird e Gendron (2001) o Brasil tem o pior de dois mundos na sua versão sub-nacional, pois tem problemas em lidar com o comércio transfronteiriço, a exemplo do que a UE já enfrentara, uma vez que para os Estados é aplicado o princípio da origem e tem excessivos custos administrativos e de cumprimento fiscal, já que possui Impostos tipo IVA nas esferas Federal e Estadual. Cnossen (1998) também afirma que a utilização do princípio da origem no Brasil gera problemas administrativos e distorções, podendo ser utilizado como experiência real.

Também relata Piffano (2006) que o atual modelo brasileiro cria problemas, pois o incentivo às denominadas “Guerras Fiscais” gera dificuldades aos Estados em reconhecer os créditos de Imposto em operações com outros Estados, permitindo a ocorrência de fraude nas compras inter-estaduais e ainda ao passeio da nota fiscal.

Considera Bird (1999), tal como a maioria dos analistas fiscais, que o melhor IVA é o central e que não é adequado designar o IVA aos governos sub-nacionais, sendo que a forma mais fácil de executar o IVA em países federados é por meio do mecanismo de partilha de receitas do governo central para os demais. O autor considera ainda que o Brasil é um mau exemplo de utilização do modelo sub-nacional, pelo fato de seu sistema ser deficiente em alguns aspectos, existindo um desequilíbrio vertical entre despesas e receitas em todos os níveis de governo, dificultando a autonomia, eficiência e responsabilização, e pelo seu atual sistema ser confuso, aumentando os custos de cumprimento.

Aliás, parece haver amplo consenso na literatura, embora não universal, de que o IVA é mais apropriado se for atribuído ao nível do governo central, (Norregard, 1997).

O mecanismo de partilha de receita entre os diversos níveis de governo tem como exemplo a Alemanha, que possui um IVA central cujas receitas são redistribuídas aos Estados, sendo que este modelo é considerado uma solução mais adequada para países federados.

Ao apresentarem o modelo alemão, Spahn e Föttinger (1997) dizem que embora a Constituição Alemã faça alguma tentativa de dividir as funções do governo entre os níveis de forma vertical (competências exclusivas são definidas para o governo federal), a sua abordagem ao federalismo difere da dos modelos do mundo anglo-saxônico. Ao nível das operações financeiras, a distribuição horizontal das funções é compensada pela prevalência de repartição das receitas, em que todos os principais impostos (inclusive o IVA) cuja legislação é uniforme e centralizada, revertem para os governos federal e estadual em conjunto.

Sobre o IVA em países federados vejamos ainda Alexandre (1998, p. 34):

Não se pode afirmar que a aplicação do IVA nos países federados coloque problemas de maior em termos de política fiscal, principalmente se for concebido como imposto federal e não como um imposto estadual.

A concessão, aos diferentes níveis de governo, do poder de fixar alíquotas ou a base do imposto tem a vantagem de reforçar a autonomia e a responsabilidade das autoridades Estaduais, mas apresenta inúmeros problemas, sendo o mais relevante o da criação de distorções de concorrência entre os diferentes Estados.

Deste modo, a melhor forma de resolver o problema da atribuição da receita do IVA entre os diferentes níveis de governo (Administração estadual, provincial ou regional) consiste em utilizar fórmulas de *repartição*.

Existem três razões habitualmente citadas segundo as quais o IVA central traz vantagens diretas: menos custos para os contribuintes, que deixam de ter que cumprir com várias legislações existentes; redução dos impactos econômicos, em função da existência de uma base de cálculo e estrutura de taxas comum; e coibição à utilização do Imposto como instrumento à “guerra fiscal”.

Baratto *et al.* (2006) critica este posicionamento e afirma que somente quando privilegiada uma leitura técnica, a solução mais adequada é a de um IVA central. Um dos obstáculos para esse sistema é a inegável restrição de autonomia aos Estados, alegando que seria desejável diversificar as fontes de financiamento e reduzir a dependência dos governos sub-nacionais, sendo a autonomia dos Estados parte da história do federalismo fiscal Brasileiro. O problema da harmonização de um imposto tipo IVA no Brasil, em sua estrutura federativa, torna-se conflituoso devido às dificuldades trazidas pelos processos de descentralização, já que encargos cada vez maiores foram transferidos para governos sub-nacionais.

O modelo atualmente vigente em Portugal, uniforme a todos os Estados Membros (EM) da União Europeia e baseado num IVA central (nacional), cuja arrecadação é realizada somente a um nível de governo, fundamentada no princípio do destino, torna-se uma estrutura muito eficaz pelas seguintes razões: já é adotado pelos vinte e sete países membros da União Europeia; não existem evidências práticas quanto aos demais modelos propostos pelos investigadores; a forma Canadense, mesmo sendo recomendada por alguns autores, ainda hoje não é uniforme pois o governo deste país permite a existência de dois modelos distintos *Dual Valued Added Tax (Dual VAT)* e *Joint Valued Added Tax (Joint VAT)*, podendo esta estrutura ser uma segunda opção caso o IVA central falhasse.

A implantação no Brasil representaria, para o governo, uma maior harmonização internacional do imposto sobre o consumo, podendo atrair novos investimentos; melhoraria a eficácia na arrecadação do Imposto; permitiria o controle da concorrência inter-estadual; introduziria agilidade no combate à fraude fiscal; asseguraria otimização dos gastos públicos. Para os contribuintes seria sem dúvida um ganho na melhor administração dos impostos sobre consumo, por meio da

redução dos custos de cumprimento com a diminuição substancial do número de obrigações acessórias/declarativas.

Desta forma, a adoção pelo Brasil de um modelo de IVA central, baseado na experiência Portuguesa (Europeia), consistiria na aceitação de alterações significativas na sua atual estrutura de tributação sobre o consumo, podendo ser realizada por meio da fusão dos atuais Impostos sobre o consumo (IPI, ICMS, ISS, COFINS, PIS/PASEP). Conseqüentemente, existiria a transferência da competência do IVA para o governo central, com posterior partilha dos recursos entre os diversos Estados, com ganhos evidentes numa melhor gestão dos meios humanos na administração do imposto e extinção das barreiras fiscais para controle do imposto entre os Estados, abolindo, assim, o princípio de tributação na origem.

#### 4. CONCLUSÕES

Este artigo almejou discutir de forma breve a realidade brasileira e portuguesa em matéria tributária com o propósito de comparação das práticas fiscais vivenciadas entre os dois países referentes ao imposto sobre o consumo, tendo como objetivo específico, fomentar a troca de experiências com vista à implantação do IVA no Brasil.

Para atingir os objetivos, foi realizada uma análise documental mediante pesquisa em livros, artigos e revistas científicas publicadas em Portugal, no Brasil e em outros países voltadas a questões fiscais especificamente em matéria dos impostos sobre consumo e das tecnologias de informação.

Observa-se que a implantação do IVA no Brasil baseada no modelo português (Europeu), IVA Central, apresenta vantagens para o governo e os seus contribuintes. O governo teria uma maior harmonização internacional do seu Imposto sobre o consumo, podendo atrair novos investimentos; melhorar a eficácia na arrecadação do Imposto; controle da concorrência inter-estadual; melhor agilidade no combate à fraude fiscal; e otimização dos gastos públicos. Os contribuintes obteriam um ganho na administração dos Impostos sobre consumo; redução dos custos de cumprimento com diminuição substancial do número de obrigações acessórias/declarativas.

Neste sentido, a adoção no Brasil deste Imposto consistiria na aceitação de alterações significativas na sua atual estrutura de tributação sobre consumo, podendo ser realizada por meio da fusão dos atuais Impostos sobre consumo com características de IVA. Além disso, existiria a transferência da competência do IVA para o governo central, com posterior partilha dos recursos entre os Estados, melhor gestão dos meios humanos na administração do Imposto e extinção das barreiras fiscais para controle do Imposto entre os Estados, abolindo o princípio da origem.

A realização deste trabalho confrontou-se com determinadas limitações ou dificuldades, relativamente: ao número de artigos pesquisados, uma vez que não há material vasto; acesso restrito à bibliografia brasileira sobre ICMS; número restrito de variáveis para cálculo do esforço fiscal; e os dados desatualizados para analisar a taxa de gestão fiscal entre os países, já que no estudo da OCDE foram disponibilizados somente dados até 2007.

Ressalta-se ainda que o tema merece uma reflexão muito mais ampla, relativamente a questões sobre centralismo x federalismo fiscal em suas dimensões econômicas (eficiência), política (autogoverno) e social (equidade e disparidade regional da renda) e o tema necessita de uma visão compreensiva sobre a estrutura de gastos públicos e competências/responsabilidades no âmbito da União, Estados e Municípios.

Como sugestão para investigações futuras sobre o tema, poderíamos recomendar: uma análise do esforço fiscal entre Brasil e Portugal, comparativamente com outros países Europeus e Sul-americanos; realização de pesquisa nas empresas que operam nos dois países sobre as vantagens e/ou desvantagens na introdução do IVA no Brasil; e, por fim, a realização de uma pesquisa sobre as semelhanças e diferenças das obrigações declarativas das empresas, em matéria dos Impostos diretos e indiretos, existentes nos dois países.

## REFERÊNCIAS

Abreu, J. R. (2004). *A Tributação do Valor Adicionado no Mercosul, em Países Federados e na União Europeia: mecanismos e ajustes de fronteira*. Brasília: ESAF - Escola Superior de Administração Fazendária.

Alexandre, M. A. (1998). *Curso de Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal - A harmonização fiscal dos impostos indiretos*. Brasília: ESAF - Escola Superior de Administração Fazendária.

Baratto, G., Lobato, J. R. S., Silberschneider, E., Oliveira W. e Baptista, N. S.(2006). Harmonização Tributária. *Cadernos Fórum Fiscal* **3**. Disponível em [http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos\\_presenciais/Forum\\_Estados/FFEB\\_Caderno\\_n\\_3.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/Forum_Estados/FFEB_Caderno_n_3.pdf) [Acesso em 13 Agosto de 2010].

Baratto, G. e Lobato, J. R. S. (2007). Cenário de Reforma Tributária Com Tributação Dual Sobre o Consumo. *Cadernos Fórum Fiscal* **5**. Disponível em [http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos\\_presenciais/Forum\\_Estados/FFEB\\_Caderno\\_n\\_5.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/Forum_Estados/FFEB_Caderno_n_5.pdf) [Acesso em 13 Agosto de 2010].

Basto, J. G. X. (1991) *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.

Bird, R. M. (1999). Rethinking subnational taxes: a new look at tax assignment, *International Monetary Fund Working Paper* **99/165**.

Bird, R. M. e Gendron, P. P. (2001). VATS in federal states: International experience and emerging possibilities, *International Studies Program Working Paper Series*, Georgia State University.

Carrazza, R. A. (2003). *ICMS*. 9ª ed., São Paulo: Editora Malheiros.

Carvalho, R. E. de, (2005). *Tributação sobre o consumo de Bens e Serviços no Brasil: Evolução e Perspectivas*. Brasília: ESAF - Escola Superior de Administração Fazendária.

Crossen, S. (1998). Global Trends and Issues in Value Added Taxation. *International Tax and Public Finance* **5(3)**, (pp.399-428).

Dutra, E., Prefácio, em Silva, J. R. e Barbosa, A. C. Q. (Eds.),(2010). *Estado, Empresas e Sociedade - Um Mosaico Luso-Brasileiro*, Lisboa: Editora Colibri.

Farmer P. and Lyal R. (1994). *EC Tax Law*, Oxford.

Fenochietto, R. e Pessino, C.(2000). The shared value added tax. How it works and why it is the best tool for optimal fiscal federalism in countries with consumption based taxes, *CEMA Working Papers: Serie Documentos de Trabajo* **176**, Universidad del CEMA.

Ganghof, S. (2007).The Political Economy of High Income Taxation Capital Taxation, Path Dependence, and Political Institutions in Denmark. *Comparative Political Studies* **40(9)**, (pp.1059-1084).

Keen, M., VIVAT (2000). CVAT and all that: New Forms of Value-Added Tax for Federal Systems. *International Monetary Fund – Fiscal Affairs Department* **00/83**.

Keen, M. (2007). VAT Attacks! *International Monetary Fund - Fiscal Affairs Department* **14(4)**, (pp.365-381).

Martins, A. e Gama, P. (2007). Is VAT a simplex tax?, em Instituto Superior de Gestão (Ed.), *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal* **26/27**, Lisboa: Coimbra Editora, (pp.5-28).

Mclure, C. (1999). Implementing subnational VATs on internal trade: The compensating VAT (CVAT), *Hoover Institution*, (pp.1-38).

Norregard, J. (1997). Tax Assignment. Em: Ter-Minassian, T. (Ed.) *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, *International Monetary Fund*, pp. 49-72. Washington, DC: International Monetary Fund.

OCDE (2007). *Revenue Statistics*, 1965-2006, Paris.

OCDE (2010). *Revenue Statistics*, 1965-2009, OECD Publishing.

OCDE (2010). *OECD Factbook 2010: Economic, Environmental and Social Statistics*. disponível em <http://stats.oecd.org/index.aspx> [Acesso em 18 de janeiro de 2011].

Oliveira, E. A. de, Pinto, E. M., Pires, G. O. F, Baratto, G., Pereira, I. X., Veiga, L. N. da, Augusta, L., Liebel, M. J. e Baptista, N. S. (2006). Competição Fiscal, *Cadernos Fórum Fiscal nº2*. Disponível em: [http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos\\_presenciais/Forum\\_Estados/FFEB\\_Caderno\\_n\\_2.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/Forum_Estados/FFEB_Caderno_n_2.pdf) [Acesso em 10 de agosto de 2010].

Pereira, M. H. de Freitas (2009). *Fiscalidade*, 3ª ed., Coimbra: Almedina.

Piffano, H. L. P. (2006). *Argentina y Brasil: Armonización Fiscal e Imposición Subnacional a las Ventas - Impuesto Estadual / Provincial al Valor Agregado versus Impuesto Estadual / Provincial a las Ventas Minoristas*. Foz do Iguaçu: 3º Seminário Internacional do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros, Março de 2006, Mimeo.

RFB (2006). *Carga Tributária no Brasil 2006 – Análise por Tributos e Base de Incidência*. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2006.pdf> [Acesso em 13 agosto de 2010]

RFB (2007). *Carga Tributária no Brasil 2007 – Análise por Tributos e Base de Incidência*. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2007.pdf> [Acesso em 13 agosto de 2010]

RFB (2008). *Carga Tributária no Brasil 2008 – Análise por Tributos e Base de Incidência*. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2008.pdf> [Acesso em 13 agosto de 2010]

RFB (2009). *Carga Tributária no Brasil 2009 – Análise por Tributos e Base de Incidência*. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2009.pdf> [Acesso em 13 agosto de 2010]

Santos, J. A. (2003). *Teoria Fiscal*. 1ª Ed., Lisboa: Editado por ISCSP.

Santos, A. C. dos, Martins, A. M. F., Tomaz, J. A., Morais, R., Pardal, S., Reis, A. N. dos, e Ferreira, R, M. F. (2009). *Competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal: relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*. Centro de Estudos Fiscais.

Spahn, P. B. e Föttinger, W., Germany. Em: Ter-Minassian, T. (1997). (Ed.) *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, pp. 226-248. Washington: International Monetary Fund.

Stiglitz, J. (1999). *Economics of the Public Sector*. 3ª Ed., New York: Norton & Company.

Terra, B. e Kajus, J. (2010). *A Guide to the European VAT Directives, 2010*. Vol. 1, Holanda: Editora IBFD.

Tomaz, J. J. A. (2009). *Fiscalidade e Integração Europeia - a publicar no Dicionário Portugal e a Europa: 60 anos de cooperação, 20 anos de adesão*, Instituto de História Contemporânea, Lisboa.

Tratado de Lisboa, Jornal Oficial da União Europeia (C306), 2007. Disponível em [http://bookshop.europa.eu/is-bin/INTERSHOP.enfinity/WFS/EU-Bookshop-Site/pt\\_PT/-/EUR/ViewPDFFileOpenPDFFile?FileName=FXAC07306PTC\\_002.pdf&SKU=FXAC07306PTC\\_PDF&CatalogueNumber=FX-AC-07-306-PT-C](http://bookshop.europa.eu/is-bin/INTERSHOP.enfinity/WFS/EU-Bookshop-Site/pt_PT/-/EUR/ViewPDFFileOpenPDFFile?FileName=FXAC07306PTC_002.pdf&SKU=FXAC07306PTC_PDF&CatalogueNumber=FX-AC-07-306-PT-C) [Acesso em 05 de julho 2011]

UNDP, *Human Development Report 2009*, disponível em <http://hdrstats.undp.org/en/buildtables/> [Acesso em 10 Julho de 2010]

Varsano, R. (1995). A Tributação do Comércio Interestadual: ICMS Atual versus ICMS Partilhado. *IPEA Texto para discussão Nº 382*, (pp.1-17).

Varsano, R., Pessoa, E. de P., Silva, N. L. C. da, Afonso, J. R. R., Araujo, E. A. e Raimundo, J. C. M.(1998). Uma Análise da Carga Tributária do Brasil. *IPEA Texto para discussão Nº 583*, (pp.1-71).

## ANEXO I – RESUMO DO MODELO DE ESFORÇO FISCAL UTILIZADO NO ESTUDO

### Model Summary

R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
,585	,343	,310	6,011

The independent variable is PIB per capita.

### ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	376,832	1	376,832	10,428	,004
Residual	722,743	20	36,137		
Total	1099,575	21			

The independent variable is PIB per capita.

### Coefficients

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
PIB per capita	,460	,142	,585	3,229	,004
(Constant)	23,111	4,326		5,342	,000

**Fonte:** Elaborado pelo autor no software SPSS 17.0.