

## **A TRIBUTAÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS NO BRASIL: PROBLEMAS ATUAIS E PROPOSTAS DE REFORMAS**

Melina Rocha Lukic<sup>1</sup>

### **1 INTRODUÇÃO**

O sistema de tributação de bens e serviços no Brasil é composto por diversos tributos que foram divididos segundo bases de incidências diferentes (circulação de mercadorias, prestação de serviços, industrialização e receita/faturamento) e cuja competência para instituição e arrecadação foi distribuída aos diversos entes federativos. Em resumo, o principal imposto, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) foi dado aos estados, enquanto os demais (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS e o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI) são de competência dos municípios e União, respectivamente. Além do mais, há que se considerar as contribuições do Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), de competência da União e que – tendo por base de incidência o faturamento ou receita bruta – igualmente oneram a circulação de bens e prestação de serviços.

Essa peculiaridade (segmentação das bases de incidência e diversos tributos onerando a mesma base), por si só, já causa diversos problemas e entraves ao sistema brasileiro, conforme descreveremos a seguir. Além disso, cada um dos tributos que incidem sobre bens e serviços igualmente apresenta limites específicos, que, somados, fazem da tributação brasileira uma das mais complexas no mundo.

Os problemas já são há muito tempo conhecidos e apontados por inúmeros especialistas da área. Por sua vez, diversas propostas já foram discutidas sem, no entanto, obterem o êxito político necessário para aprovação. Este trabalho tem por objetivo especificar, no primeiro momento, os principais problemas envolvendo a tributação de bens e serviços no Brasil e, em seguida, detalhar as propostas atualmente debatidas no âmbito das discussões sobre a reforma tributária nesse campo.

---

1. Professora e pesquisadora da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas (FGV-Rio).

Serão apresentados, assim, na segunda seção, os problemas que envolvem tanto o sistema de tributação de bens e consumo como um todo, como as dificuldades pontuais que abrangem cada tributo. Na terceira seção, serão analisadas as três principais linhas de propostas em discussão atualmente, em torno da reforma tributária desse sistema. Por fim, consta a conclusão.

## **2 PRINCIPAIS PROBLEMAS NA TRIBUTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NO BRASIL**

O sistema de tributação de bens e serviços no Brasil apresenta uma série de problemas. Em primeiro lugar, conforme já apontado, a fragmentação das bases e a incidência de vários tributos sobre a mesma base induzem uma organização ineficiente das atividades empresariais, o que impacta a produtividade nacional, aumenta a custo de conformidade para a apuração e o recolhimento dos tributos e gera enorme insegurança jurídica e contencioso administrativo e judicial.

Com relação aos problemas específicos de cada tributo, o imposto municipal sobre serviços (ISS) é um tributo cumulativo e com inúmeros problemas de conflitos de competência entre os municípios – agravados com a edição da Lei Complementar (LC) nº 157/2016. Além disso, a separação das bases relativas ao consumo em diversos tributos causa problemas de indefinição entre a incidência do ISS, do ICMS e do IPI – ainda mais visíveis quando se trata de tributação de novas tecnologias. As alíquotas menores do ISS em relação à tributação incidente sobre serviços e produção ainda geram distorções no mercado, tratamento desigual entre os agentes econômicos (qual a razão para que os serviços sejam menos onerados que os demais setores?), e tal fato é atualmente uma das grandes barreiras para a implementação de um imposto sobre valor agregado (IVA) no Brasil.

Por sua vez, o IPI, apesar de ser não cumulativo, é um imposto que possui uma tabela extensa e detalhada de alíquotas, o que acaba gerando insegurança sobre a classificação dos produtos; além de causar uma série de conflitos de competência – em virtude das dúvidas sobre onde termina a industrialização e começa a distribuição e quando há o emprego de serviços no processo de produção, por exemplo (Appy, 2017).

Os principais problemas, no entanto, envolvem o imposto estadual sobre a circulação de mercadorias e serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal (ICMS) e as contribuições federais (PIS e Cofins), conforme se descreverá a seguir. Problemas envolvendo a possibilidade de creditamento, os créditos acumulados e a incidência por dentro e de tributo sobre tributo são os principais limites que uma reforma tributária deve tratar de resolver.

### 2.1 Uma não cumulatividade limitada? Crédito físico *versus* crédito financeiro

No regime do ICMS e no PIS e na Cofins não cumulativos, utiliza-se o sistema do crédito físico – em que apenas os produtos que se incorporam fisicamente à mercadoria de saída ensejam o direito ao crédito, tais como insumos e produto intermediários. Essa sistemática faz com que parte do tributo pago na cadeia não seja compensada, o que significa incidência cumulativa desses tributos na cadeia de produção. Entretanto, a maioria dos países que adotam a tributação do consumo pelo valor agregado emprega o sistema de crédito financeiro, no qual tudo o que a empresa adquire e utiliza na sua atividade dá ensejo ao crédito.

No que tange ao ICMS, a Lei Kandir trouxe a previsão de desoneração de bens de capital e o creditamento imediato dos bens de uso e consumo. Diversas normas posteriores, entretanto, prorrogaram essa possibilidade, e a última dessas modificações trouxe a previsão de entrada em vigor somente em 1º de janeiro de 2020. Tais postergações se deram em virtude da perda de receita que os estados terão com a possibilidade de tal creditamento. Com relação ao PIS e à Cofins, sabe-se que a ideia original na concepção do modelo não cumulativo era que a possibilidade de creditamento fosse ampla, nos moldes do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ). Entretanto, diversas normas – sobretudo infralegais – passaram a restringir o direito ao crédito dessas contribuições, e hoje esse tema é objeto de grande discussão no contencioso administrativo, que possui julgados ora restringindo o creditamento, ora permitindo ampliação dessa possibilidade.

A limitação de creditamento de todos os insumos e matérias-primas da cadeia de produção – bem como dos bens de capital e de uso e consumo – faz com que a não cumulatividade do ICMS, do PIS e da Cofins seja limitada e que os tributos incidam cumulativamente. Para que esses impostos se tornem verdadeiramente não cumulativos e para que haja maior desoneração da cadeia produtiva, necessita-se realizar a implementação efetiva do creditamento financeiro, bem como possibilitar o creditamento de bens de capital e de uso e consumo; tal como ocorre nos sistemas de IVA.

### 2.2 O cálculo por dentro

O segundo mecanismo perverso e que é prática comum no sistema de tributação sobre bens e serviços é o cálculo sobre o valor de bens e serviços com tributos – seja do imposto sobre ele mesmo, como é o caso do ICMS, seja de tributos diversos dentro da base de cálculo de outro tributo. Esse cálculo faz com que a alíquota real da carga tributária incidente sobre os produtos não corresponda às alíquotas nominais, o que dificulta a percepção da incidência tributária.

Com relação ao ICMS, uma das características peculiares desse imposto é o fato do cálculo do valor devido ser feito incluindo sua própria base – ou seja, o chamado “cálculo por dentro”.<sup>2</sup> Coelho exemplifica o cálculo da seguinte maneira:

sua alíquota normal é de 18%, mas numa venda de R\$ 100 (antes de calculado o imposto) o imposto que incide não é de R\$ 18, como a simples lógica e secular prática nos diria, mas R\$ 21,95. Ou seja, a alíquota nominal é 18%, mas a alíquota efetivamente praticada é 21,95%! Essa anomalia, chamada de cálculo “por dentro”, consiste em incluir o imposto na sua própria base de cálculo (Coelho, 2013).

Segundo Coelho (2013), “não existe nenhuma razão técnica ou de política pública que recomende o cálculo de impostos ‘por dentro’”, e tal prática não é adotada nos mais de 150 países que possuem um sistema de tributação sobre o consumo baseado no valor agregado. Varsano igualmente defende que o fim do cálculo por dentro seria uma forma de aprimorar o sistema do ICMS. Segundo ele, “este fato em si não cria distorções, mas pode estar afetando o comportamento dos consumidores por encobrir a verdadeira alíquota de imposto que ele está pagando, que é bem maior que a alíquota legal” (Varsano, 2014, p. 41). Coelho chama atenção para a questão da transparência, afirmando que a única razão plausível do cálculo por dentro “é que sua adoção no Brasil foi feita para criar a percepção entre os contribuintes de que alíquota não é tão elevada” (Coelho, 2013).

Além do ICMS integrar sua própria base,<sup>3</sup> ainda há sua incidência sobre o IPI, bem como a do IPI sobre o próprio ICMS. Tendo-se em vista que base de cálculo do ICMS – de acordo com a LC nº 87/1996 (Brasil, 1996) – é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, quando houver saída de um estabelecimento industrial, o ICMS e o IPI teriam a mesma base de cálculo. Assim, há tributação reflexa:

o IPI incide sobre o ICMS, pois de acordo com o texto constitucional esse imposto estadual é parte integrante do valor da operação; por sua vez, o ICMS, ressalvados as situações previstas no art. 155, §2, XI, da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), também incide sobre o IPI (Maciel e Schontag, 2002).

2. Tal previsão foi incluída na Constituição Federal de 1988 (CF/1988) pela Emenda Constitucional (EC) nº 33/2001 e encontra-se na alínea “I”, no inciso XII do § 2º do art. 155, nos seguintes termos: XII – cabe à lei complementar fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. O § 1º, I, art. 13 da Lei Complementar (LC) nº 87, de 13 de setembro de 1996, estabelece que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Essa sistemática teve sua origem por meio do §7º, art. 2º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.

3. Ressalte-se que o cálculo por dentro do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) foi declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Primeiramente, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 212.209/RS (STF, 1999), o tribunal pacificou o entendimento no sentido de que a quantia referente ao ICMS faz parte do “conjunto que representa a viabilização jurídica da operação” e, por isso, integra sua própria base de cálculo. Segundo o voto do então ministro Ilmar Galvão, “o sistema tributário brasileiro não repele a incidência de tributo sobre tributo. Não há norma constitucional ou legal que vede a presença, na formação da base de cálculo de qualquer imposto, de parcela resultante do mesmo ou de outro tributo, salvo a exceção, que é a única, do inciso XI do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição”. Mais recentemente, firmou esse entendimento em repercussão geral, no julgamento do RE nº 582.461, em maio de 2011. Tendo-se em vista que tal cálculo encontra previsão na Constituição, eventual mudança terá de ser feita por mudança constitucional.

Quanto à questão da incidência de tributos na base de outros tributos, o PIS e a Cofins – tendo como base a receita bruta ou faturamento – acabam por incidir sobre os tributos incidentes sobre o preço de produtos e serviços, tais como o ICMS e o ISS. Recentemente, porém, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins no Recurso Extraordinário (RE) nº 574.706/2017. Os votos vencedores foram no sentido de firmar o entendimento de que o ICMS não pode ser entendido como receita ou faturamento, uma vez que não integra o patrimônio do contribuinte, o que justifica sua retirada da base de cálculo das contribuições. Esse julgamento abre margem para a discussão de outras situações em que há a inclusão de tributos nas bases de outros tributos, conforme os exemplos mencionados.

### 2.3 O problema dos créditos acumulados

Um dos principais problemas enfrentados atualmente pelo setor privado é a questão dos créditos acumulados do ICMS, do IPI, do PIS e da Cofins. No caso do primeiro imposto, tal fato ocorre quando, por exemplo, determinada empresa se utiliza de insumos adquiridos no próprio estado – gerando créditos a partir de alíquota interna de 18% – e revende o produto final para contribuinte de outro estado; operação sobre a qual incidem as alíquotas de 12% ou 7%. Acumulam-se, dessa forma, créditos de ICMS no respectivo estado.

A implementação de alíquota interestadual mais baixa, de 4% por exemplo, aumentaria muito o potencial de acúmulo de créditos tributários de ICMS pelas empresas. Assim, eventual mudança no sistema desse imposto exigirá que seja analisada não só a alíquota interestadual, como também a eventual harmonização das alíquotas internas, para que não haja efeito adverso de aumento do acúmulo de créditos.<sup>4</sup>

A possibilidade de acúmulo dos créditos de ICMS traz grande preocupação ao setor privado, principalmente porque não existem mecanismos de ressarcimento claros e efetivos, tanto nas legislações estaduais, como na própria legislação complementar federal que regulamenta o ICMS. Assim, outras alternativas para

---

4. Assim, a primeira alternativa de solução para esse problema seria a adoção de alíquotas internas reduzidas de ICMS para insumos e bens intermediários destinados à indústria. Tal solução, todavia, não é a ideal, pois não resolveria o problema para o comércio atacadista e de vendas, bem como para as empresas do Simples Nacional, por exemplo. Nessa linha, o setor privado propõe ainda estabelecer, via resolução do Senado Federal, que, nas operações com insumos e produtos intermediários destinados à produção e nas operações com destino à revenda, a alíquota interna máxima seja a menor alíquota aplicável nas operações interestaduais (Brasil, 2015c). Outra proposta discutida para evitar geração de saldo credor de ICMS é a não incidência ou aplicação de alíquota zero sobre operações internas com mercadorias e produtos intermediários que irão integrar novo processo produtivo ou destinadas à revenda (*op. cit.*).

solução envolvem a criação de mecanismo eficiente de ressarcimento tempestivo dos créditos tributários.<sup>5</sup>

Por fim, muito comum é ainda o problema de geração de créditos acumulados do ICMS, do IPI, do PIS e da Cofins, no caso de empresas exportadoras. Tendo-se em vista a desoneração das exportações, essas empresas têm créditos relativos aos insumos adquiridos, mas não geram débito dos respectivos tributos. Apesar da legislação do PIS e da Cofins ter instituído um procedimento especial de ressarcimento de créditos, na prática ainda se verifica dificuldades em obter a devolução de seus créditos por inúmeras empresas.

## 2.4 Problemas específicos do ICMS

### 2.4.1 Tributação na origem e guerra fiscal

Um dos principais problemas ligados ao ICMS e central nas discussões atuais sobre o tema diz respeito à tributação na origem e à necessidade de eliminar a guerra fiscal entre os estados. A maioria das propostas envolvendo mudanças no ICMS centra-se na alteração da tributação do comércio interestadual (Varsano, 2014; Lukic, 2014). Apesar das tentativas de reforma tributária desde 1988 proporem alterações no regime jurídico do imposto, com a finalidade de eliminar o problema, estas não obtiveram, no entanto, êxito na sua aprovação, devido a conflitos políticos e federativos, conforme demonstrado por Lukic (2014).

A incorporação de novas bases ao ICMS pela CF/1988 (energia elétrica, combustíveis e serviços de comunicação), combinada com a elevação das transferências federais via fundos, abriu um espaço fiscal para o aumento da concessão de benefícios fiscais, o que elevou a guerra fiscal entre os estados. Por consequência, houve redução do potencial de arrecadação do ICMS, traduzida por diminuição da sua base de arrecadação, para concentrar-se sobre as *blues chips* (Rezende, 2009a).

Além disso, a razão que os estados mais pobres utilizam para justificar a necessidade da guerra fiscal é a ausência de política de desenvolvimento regional por parte do governo federal: “o espaço vazio deixado pela omissão federal tenderia a ser naturalmente ocupado, como de fato o foi, por políticas estaduais mais amplas e ativas” (Rezende, 2006, p. 8).

---

5. Algumas propostas envolvem: incluir, com base na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o crédito acumulado como componente do índice de endividamento dos estados; habilitar o saldo credor para ressarcimento em dinheiro diretamente pela União ao contribuinte, através do fundo de compensação; securitização do saldo com o setor financeiro, por meio de bancos privados e públicos; criação de regime diferenciado de autorização de transferência/venda dos créditos, tais como o de leilão de créditos de ICMS; uniformização para todos os estados dos mecanismos de compensação de crédito existentes (venda para terceiros); pagamento de débitos existentes; transferência na cadeia produtiva, para terceiros e empresas do mesmo grupo econômico; compensação do saldo credor de ICMS com débitos do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – Substituição Tributária (ICMS-ST); e compensação do ICMS com tributos federais (Brasil, 2015c).

Rezende (2009a) diz que um consenso se forma em torno da ideia de que o aumento da guerra fiscal é resultado das regras particulares da tributação brasileira, única no mundo, que colocou o imposto sobre consumo na gestão autônoma dos estados. A adoção do princípio de origem no comércio entre os estados e as alíquotas do imposto relativamente elevadas fazem com que esse tributo, de certo modo, se torne uma poderosa ferramenta, com o objetivo de lançar incentivos fiscais para atrair empresas.

No que se refere à dinâmica da guerra fiscal, como já afirmado, do ponto de vista do estado, dar incentivos e benefícios fiscais pode tornar-se um meio para seu desenvolvimento. As empresas atraídas por essa prática promovem a atividade econômica, aumentando a produção e a criação de emprego no território do estado, bem como geram receitas fiscais suplementares. De acordo com Rezende (2009a), a guerra fiscal leva a resultados positivos a médio e longo prazo para os estados vitoriosos na competição pelos investimentos. Com a instalação de novas empresas em seus territórios, garantem, além de benefícios imediatos como emprego e renda, aumento da arrecadação do ICMS no futuro. Assim, os ganhadores são geralmente os estados mais ricos, com a melhor infraestrutura e mercados mais desenvolvidos. Nesse sentido, Varsano (2001) ressalta que uma das características da guerra fiscal é que, uma vez em curso, todos os estados são obrigados a participar. Os não participantes arriscam perder a produção, haja vista que as empresas que se beneficiam de isenções fiscais têm vantagens competitivas sobre as demais. Isso incentiva empresas concorrentes localizadas em outros estados a realocar a produção. Assim, para não perder a produção, o estado – mesmo com relutância – deve entrar nessa concorrência fiscal (Varsano, 2001). O autor enfatiza que, em pouco tempo, todos os estados disputam o investimento e a realocação das empresas sobre seus territórios. Portanto, o conflito federativo é acirrado (*op. cit.*).

Para além desse problema, na medida em que todos os estados executam essa prática, sua eficácia diminui. Há redução das receitas em todos os estados, porque os incentivos fiscais oferecidos são semelhantes. Assim, o benefício perde o poder de estimular a localização da produção em determinado Estado (Varsano, 2001). Dessa forma, o benefício fiscal não é mais um incentivo e torna-se uma simples redução do imposto. Varsano explica que “quando o processo atinge este estágio, as firmas escolhem sua localização levando em conta apenas as condições de mercado

e de produção (e pagando menos imposto em qualquer lugar em que decidam se instalar)” (Varsano, 2001, p. 20).<sup>6</sup>

Outra consequência da guerra fiscal é a incerteza sobre os investidores, já que obtêm benefícios que posteriormente podem ser declarados ilegais pelo Poder Judiciário. Conforme já citado, a LC nº 24/1975 proíbe a concessão de qualquer tipo de benefícios ou incentivos fiscais pelos estados, exceto nos casos em que são aprovados por unanimidade por estes, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Contudo, essa lei nunca foi respeitada, e diversos estados concedem benefícios à revelia desse órgão. Por essa razão, o Supremo Tribunal Federal declarou em 2011 vários desses incentivos como sendo inconstitucionais, por ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, §2º, inciso XII, letra “g”, da CF/1988. Em abril de 2012, o STF editou a Proposta de Súmula Vinculante nº 69, com o seguinte preceito: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional” (STF, 2012a).

Além disso, do aspecto econômico, a guerra fiscal traz problemas de ineficiência na alocação dos recursos, tendo-se em vista que:

embora cada empresa, individualmente, veja apenas o lado positivo de receber um benefício que a ajuda a se implantar naquela região, geralmente, o benefício da guerra fiscal é dado a uma empresa que normalmente não se instalaria naquele estado (Appy, 2012).

A solução apresentada em diversas propostas e que permitiria pôr fim à guerra fiscal envolve modificar o regime de arrecadação do ICMS. Já vimos que no Brasil adotamos, mesmo que parcialmente, tributação do comércio interestadual de acordo com o princípio de origem. Dessa maneira, desde sua criação, o ICMS é arrecadado no momento da venda de mercadorias, pelo estado de sua produção. Assim, a solução sugerida por muitos atores, incluindo-se as propostas de reforma tributária discutidas na década de 1990, foi a adoção do “princípio de destino” – ou seja, efetuar a arrecadação no estado de consumo. Segundo Varsano (2001, p. 22),

---

6. Além do mais, com os benefícios fiscais, os estados abrem mão de recursos para a prestação de serviços (educação, saúde, infraestrutura etc.), o que gera instabilidade macroeconômica (Varsano, 1997). Até mesmo sob um *deficit* orçamentário, devido ao desequilíbrio das contas públicas dos estados, muitos destes insistem em participar de um verdadeiro “leilão”, promovido por empresas que querem criar novos estabelecimentos no país (*op. cit.*). Assim, os estados mais pobres e menos desenvolvidos tornam-se incapazes de fornecer serviços públicos e infraestrutura de qualidade. Nas etapas finais da guerra fiscal, os que ganham são os estados mais desenvolvidos, aumentando as disparidades de renda (Varsano, 2001). Sobre o assunto, Appy (2012) afirma que “os estados, sobretudo os mais pobres, começaram a perceber que a guerra fiscal contribui para a perda de receita, sem de fato contribuir para o desenvolvimento. Em muitos casos, inclusive, no Nordeste, por exemplo, é possível ver claramente que existem dois blocos de estados. Tem aqueles que são os estados mais pobres, que estão preocupadíssimos com os incentivos que os estados mais ricos do Nordeste dão, ou seja, temos uma briga intrarregional muito clara, no qual os mais pobres estão perdendo”. Devido a esse fato, “a guerra fiscal deixou de fazer sentido também para os estados como instrumento de desenvolvimento” (*op. cit.*).



essa medida “melhoraria as receitas dos Estados menos desenvolvidos, onde o consumo tende a ser muito mais importante do que a produção”. Aliás, essa mudança resolveria vários outros problemas do regime do ICMS; entre estes, a guerra fiscal.<sup>7</sup>

A tributação pelo princípio de destino no comércio interestadual poderia ser colocada em prática seja por meio de alíquota zero, seja através de alíquota reduzida nas operações interestaduais. Varsano (2014, p. 40) alerta para o fato que a adoção da alíquota zero “agravaria importantes distorções que já existem em virtude de alíquotas aplicáveis ao comércio interestadual menores que as aplicáveis a operações internas aos estados”. As discussões recentes de mudanças propõem a adoção de alíquota reduzida para as operações interestaduais. Pela legislação atual, a alíquota aplicável sobre as vendas entre estados é de 12%; quando há saída de produtos do Sul e do Sudeste para Norte, Nordeste e Centro-Oeste, a alíquota é de 7%. As propostas em debate apontam que o ideal seria a implementação de alíquota de 4% ou menos.

Por fim, cabe ressaltar que, em 12 de julho de 2017, o Senado Federal aprovou o Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 130/2014, convertido na Lei Complementar nº 160, em 7 de agosto de 2017. Essa LC convalida os atos de concessão de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros vinculados ao ICMS, concedidos pelos estados ou pelo Distrito Federal (DF) até 1º de maio de 2014, sem a prévia aprovação por unanimidade do Conselho Nacional de Política Fazendária, assim como concede remissão e anistia dos créditos tributários referentes. Pela LC nº 160/2017, não é mais preciso a aprovação unânime dos estados no Confaz para a aprovação de benefício fiscal. Pela nova regra, o convênio poderá ser aprovado com o voto favorável de no mínimo dois terços dos estados no total e pelo menos de um terço dos estados de cada uma das regiões do país. Segundo o projeto aprovado pelo Senado, a concessão de novos incentivos fiscais e a prorrogação dos que já estejam em vigor só poderão ter vigência por um prazo determinado, a depender do setor de negócios beneficiado. Os prazos máximos são os seguintes, descritos no quadro 1.

---

7. A adoção plena do princípio do destino nas operações interestaduais, no entanto, não garantiria a eliminação da guerra fiscal entre os estados por investimentos. De acordo com Varsano (2014, p. 39), “a competição pode continuar com a concessão de subsídios à produção não relacionados ao ICMS. O que o princípio de destino eliminaria (...) é a possibilidade de um estado conceder um incentivo cujo custo em termos de receita perdida recaia sobre outro”. Ou seja, conforme visto anteriormente, no primeiro momento, há incentivos para que os estados concedam o máximo de benefícios para atrair investimentos. Por sua vez, aqueles que não concedem tanto perdem os contribuintes, que são atraídos aos demais estados, quanto pagam a conta dos investimentos por estes concedidos (*op. cit.*). Entretanto, no segundo momento, tendo-se em vista que todos os estados têm a prerrogativa de ofertar benefícios, tais incentivos deixam de ter relevância e “se tornam meras reduções de imposto comuns a todos os estados” (*op. cit.*, p. 40).

**QUADRO 1**  
**Prazo de vigência dos novos benefícios**

Até 15 anos	Agropecuária, indústria, infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária e aeroportuária e transporte urbano.
Até 8 anos	Atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio exterior, incluindo-se operação praticada pelo contribuinte importador.
Até 5 anos	Manutenção e incremento de atividades comerciais, desde que o benefício seja para o real remetente da mercadoria.
Até 3 anos	Operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais <i>in natura</i> .
Até 1 ano	Demais setores.

Fontes: PLS nº 130/2014 (complementar) e Substitutivo da Câmara dos Deputados (SCD) nº 5/2017.

#### 2.4.2 Substituição tributária: a exceção que virou a regra

A substituição tributária, pelo viés jurídico, é um tipo de responsabilidade tributária em que se imputa o pagamento do tributo a terceiro que não praticou o fato gerador, seja por operações anteriores, concomitantes ou posteriores. Do ponto de vista financeiro, trata-se de técnica que visa facilitar a arrecadação e a fiscalização do fisco, já que ficam concentrados em poucos contribuintes.

As substituições tributárias para trás e concomitante não ensejam grandes debates, já que o fato gerador já ocorreu e os valores das operações são conhecidos e, segundo Varsano (2014, p. 28), “podem facilitar a atuação da administração tributária sem comprometer a qualidade do IVA”. Por sua vez, a substituição tributária para frente tem gerado grandes debates a respeito de sua constitucionalidade, até mesmo após a Emenda Constitucional (EC) nº 3/1993, que incluiu o § 7º no art. 150 da CF/1988.<sup>8</sup> Isso porque se tributa antecipadamente fato gerador que ainda não ocorreu e, por isso mesmo, não é possível se conhecer – no momento do pagamento – o valor exato da operação. Assim, a tributação tem como base de cálculo um valor presumido, que na maioria dos casos não corresponde ao valor efetivo da operação.

Mesmo tendo o § 7º do art. 150 da CF/1988 previsto a restituição do valor pago, caso a operação futura não venha a ocorrer, houve muita discussão em relação às operações que ocorrem com valores menores ao presumido para fins de arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – Substituição Tributária (ICMS-ST), já que não se admitia a restituição da diferença. Recentemente, porém, o STF – alterando entendimento

8. Art. 150, § 7º, “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido” (Brasil, 1988) – incluído pela EC nº 3/1993.

anterior – fixou a tese, em repercussão geral no RE nº 593.849/2016 de que “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida” (STF, 2016).

Do ponto de vista econômico-financeiro, a utilização da substituição tributária até se justificaria em operações envolvendo produtos: “a) cuja comercialização fosse pulverizada; b) com alta concentração de fabricantes ou distribuidores; c) de difícil controle pelas fiscalizações estaduais; e d) de alta relevância para a arrecadação tributária” (CNI e PWC, 2011, p. 3). Ou seja, em geral, estariam submetidos ao regime de “setores da indústria e da prestação de serviços de utilidade pública em que predominam um número reduzido de grandes empresas, que contribuem para uma parcela majoritária da arrecadação” (Rezende, 2012, p. 17).

Conforme demonstrou estudo de CNI e PWC (2011), nos últimos anos, principalmente após 2008, o regime de substituição tributária foi ampliado para abranger grande quantidade de produtos, que não necessariamente atendem a essas premissas econômicas. A pesquisa afirma ainda que “os critérios para inclusão de novos produtos no regime de substituição tributária do ICMS e definição das margens de valor agregado não são claros e tampouco aparecem de forma expressa em qualquer norma tributária” (CNI e PWC, 2011, p. 4). Em 2004, a maioria dos estados tributava entre sessenta e noventa produtos pelo regime de substituição tributária e havia certa harmonização de margens estimadas e demais regras da substituição entre estes; a partir de 2008, entretanto, os estados de Minas Gerais, de São Paulo, do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Sul passaram a enquadrar por volta de duzentos novos produtos nessa sistemática. Segundo Rezende,

a expansão da substituição tributária em quatro estados com as maiores bases industriais do país não ocorreu por acaso. Ela revela a tendência de centrar a arrecadação do ICMS na etapa da produção industrial, mesmo nos casos em que a razão que a justifica, isto é, a pulverização do comércio, não é encontrada (Rezende, 2012, p. 20).<sup>9</sup>

---

9. Nesse sentido, estudo realizado por Angelis (2012) demonstrou que, até 2007, a substituição tributária era aplicada a produtos com produção concentrada e vendas a varejo pulverizadas, homogêneos, de grande arrecadação e com pequena variação no preço e varejo, ou com preço tabelado pelo governo ou sugerido pelos fabricantes. A partir de 2008, o regime passou a ser aplicado a produtos não homogêneos, com preços de varejo díspares e que não representavam parcela significativa da arrecadação. A consequência dessa ampliação do regime foi um aumento da arrecadação tributária, revelando o que Rezende chamou de “a preferência brasileira pela aplicação do princípio da comodidade tributária à cobrança de tributos” (Rezende, 2012, p. 20).

Segundo Rezende (2012, p. 17), a base de cálculo do ICMS-ST<sup>10</sup> “apoiar-se na fixação de margens arbitrárias para a comercialização dos produtos, contrariando a lógica subjacente a uma economia de mercado”. O grande problema, conforme apontado por Angelis, é que

a imensidade de detalhes e especificações dos novos produtos incluídos na ST esbarra em um dos principais pressupostos da inclusão de um determinado produto na ST: a homogeneidade. Onde não há homogeneidade, não há preços conhecidos no varejo, ensejando o uso crescente de médias e pautas para a valoração das bases de cálculo (Angeli, 2012, p. 49).

Ou seja, a margem de valor agregada utilizada para o cálculo do ICMS-ST muitas vezes abrange produtos e mercadorias muito diferentes entre si, o que faz com que haja distorções no cálculo do tributo com base neste regime.

Estudo de CNI e PWC (2011) concluiu que o mecanismo da substituição tributária pode gerar distorções econômicas no preço final do produto e na concorrência, além de afetar o fluxo de caixa das empresas sujeitas a tal regime. Segundo o estudo, “a substituição tributária pode resultar em aumento no preço final da mercadoria ao consumidor se comparado com o mesmo produto sujeito a tributação pelo regime normal de apuração do ICMS” (CNI e PWC, 2011, p. 3). Além disso, o regime gera distorção na livre concorrência, porque as empresas submetidas à substituição tributária não podem reduzir a margem de determinados produtos para incrementar sua participação de mercado, tendo-se em vista que não é possível a restituição do imposto quando a operação ocorrer com valores inferiores aos que serviram de base para o cálculo. Por fim, o último impacto econômico apontado pelo estudo de CNI e PWC (2011) é que a substituição tributária afeta o capital de giro das empresas que atuam como substitutos tributários do ICMS, pois estas devem pagar o ICMS-ST antes de receberem o valor relativo à venda efetuada.<sup>11</sup>

---

10. A questão mais discutida em relação à substituição tributária diz respeito à base de cálculo presumida. De acordo com o art. 8º da LC nº 87/1996 (Brasil, 1996, art. 8º), a base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária será calculada a partir da “margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes”. O § 4º desse artigo estipula que tal margem “será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei”. O artigo ainda estabelece, no § 2º, que “tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido” e, no § 3º, que “existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço”.

11. Outras consequências negativas do regime da substituição tributária foram apontadas por Angelis (2012). O aumento dos produtos submetidos ao sistema elevou a complexidade e os custos de conformidade ao regime, tanto para os contribuintes quanto para a fiscalização, “devido às legislações diversificadas, grande variedade de margens de valor agregado estimadas, crescimento dos pedidos de ressarcimento nas operações interestaduais, surgimento da substituição tributária sobre estoques a cada nova inclusão de produtos e surgimento do pagamento antecipado na entrada da mercadoria no estado” (Angelis, 2012, p. 67). Além disso, a ampliação do sistema desvirtuou tanto o regime de arrecadação do ICMS quanto a própria sistemática original da substituição tributária, já que passou a incluir um grande número de contribuintes substitutos heterogêneos entre si e de diversos portes, o que contraria a ideia de concentrar a fiscalização em um pequeno número de grandes contribuintes.

No que diz respeito ao debate para minorar os efeitos perversos da substituição tributária, a decisão recente do STF, declarando ser devido o ressarcimento do ICMS-ST sempre que a base de cálculo presumida for superior ao preço de venda real da mercadoria, muito contribuiu em prol de considerar essa técnica não como tributação definitiva, mas como mera antecipação do imposto. Assim, a partir desse entendimento, se houver erro ou grande desvio na presunção da base de cálculo, poderá haver um mecanismo de restituição ou compensação. Outra proposição é que o regime de substituição tributária deveria voltar a restringir-se aos produtos que apresentam “características de comercialização pulverizada e difícil controle para os fiscos estaduais ou que não sejam representativos para a arrecadação tributária” (CNI e PWC, 2011, p. 4). Por fim, “devem ser estabelecidos os critérios objetivos a serem observados para inclusão de produtos na substituição tributária e alteração das Margens de Valor Agregado” (*op. cit.*, p. 4). O ideal seria que a LC estabelecesse uma lista dos produtos que poderiam ser submetidos ao regime de substituição tributária, a ser observada pelos estados, seguindo-se os parâmetros originais do instituto.

## 2.5 Problemas específicos do PIS e da Cofins

O PIS e a Cofins inicialmente foram criados no sistema cumulativo, incidindo sobre o faturamento das empresas e com as alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente. Em 2002 e 2003, no entanto, criou-se o regime não cumulativo dessas contribuições, aplicáveis aos optantes do sistema de lucro real para apuração do IRPJ. Nesse novo regime, há a possibilidade de apropriação de créditos referentes às operações anteriores, e as alíquotas foram estabelecidas em 1,65% para o PIS e 7,6% para a Cofins. Além disso, para alguns produtos,<sup>12</sup> há ainda a aplicação do regime monofásico, em que se concentra a arrecadação no produtor ou importador, aplicando-se alíquota diferenciada. Essa convivência de regimes distintos para as mesmas contribuições gera uma série de problemas de organização ineficiente da cadeia de produção econômica.

Além disso, a legislação é extremamente complexa e há uma série de exceções referentes às pessoas jurídicas, que, apesar de apurarem o IRPJ pelo lucro real – e, assim, pela regra geral, deveriam apurar o PIS e a Cofins pelo regime não cumulativo –, em razão do setor ou da natureza das receitas, devem apurar pelo regime cumulativo. Outro problema é que o PIS e a Cofins se aplicam somente a pessoas jurídicas, o que faz com que produtores rurais – que geralmente exercem atividade e tributam na pessoa física – não sejam contribuintes, sendo necessário, portanto, a criação de créditos presumidos na aquisição de produtos agropecuários.

12. Atualmente, o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) têm regimes monofásicos para os seguintes produtos: gasolina e suas correntes; óleo diesel; gás liquefeito de petróleo (GLP); querosene de aviação; biodiesel e nafta; produtos farmacêuticos e artigos de perfumaria; veículos, autopeças e pneus; águas, cervejas, refrigerantes e preparações compostas; e álcool, inclusive para fins carburantes.

Outra questão é a diferenciação com relação à base de cálculo, já que a legislação do regime não cumulativo prevê a incidência das contribuições sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica;<sup>13</sup> enquanto o regime cumulativo – com as diversas mudanças ocorridas desde sua criação e, mais recentemente, com a Lei nº 12.973/2014 –<sup>14</sup> incide apenas sobre as receitas operacionais. Igualmente relevante, conforme já mencionado, é o conceito de insumo para fins de creditamento no regime não cumulativo, que é objeto de grande discussão, já que as normativas da Receita Federal<sup>15</sup> consideram a possibilidade de creditamento somente daqueles insumos que se desgastam ou se agregam ao produto final, enquanto o contribuinte alega que a legislação não faz essa limitação e defende que os créditos devem abranger todos os custos relacionados à atividade produtiva.

Ainda, com a criação do regime não cumulativo, as empresas optantes pelo lucro presumido (faturamento de até R\$ 72 milhões ao ano) podem ainda apurar pelo regime cumulativo. Com essas regras e exceções, a maior parte do setor de serviços fica submetida ao regime não cumulativo, o que faz com que eventual mudança para regime de valor agregado tenha por consequência aumento da carga tributária para esse setor.

Por fim, conforme apontado por Appy,

o regime não cumulativo do PIS/Cofins adota um modelo conhecido como “base contra base”, no qual o valor devido é calculado pela aplicação da alíquota de 9,25% sobre a diferença entre o faturamento da empresa e o valor dos insumos adquiridos (ou, mais precisamente, o valor dos insumos incorporados no produto final, para os quais a Receita aceita créditos). Isto significa que, quando os insumos são adquiridos de uma empresa do Lucro Presumido, o imposto pago pela empresa vendedora é de

13. As contribuições do PIS e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), bem como da Cofins, passaram a ter regime de incidência não cumulativa a partir das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (Brasil, 2002; 2003). Ambas as leis elegem como fato gerador das contribuições “o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil” (Brasil, 2002; 2003, art. 1º) e adicionam que “o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica” (Brasil, 2002; 2003, art. 1º, § 1º). Assim, diferentemente do regime de incidência cumulativo, o regime não cumulativo tem como critério material e base de cálculo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, e não somente aquelas auferidas em decorrência da atividade operacional desta.

14. A Lei nº 12.973/2014 modificou o art. 3º da Lei nº 9.718/1998 (Brasil, 1998), que passa a ter a seguinte redação: “O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977”. Por sua vez, o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, também modificado pela Lei nº 12.973/2014, dispõe que (Brasil, 1977): “Art. 12. A receita bruta compreende: I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III”.

15. A Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 404/2004, com a finalidade de especificar os valores passíveis de creditamento na apuração do PIS e da Cofins, conceitua insumo na produção de bens para venda e na prestação de serviço. Segundo a IN, serão considerados insumos na produção de bens para venda matérias-primas, produtos intermediários, embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas – em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado –, bem como os serviços prestados por pessoa jurídica aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Já no que diz respeito à prestação de serviços, será considerado insumo os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, bem como os serviços prestados por pessoa jurídica aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

3,65% e o crédito gerado na empresa compradora é de 9,25%. Esta distorção tem levado várias empresas a se fragmentarem artificialmente, criando empresas do Lucro Presumido para realizar parte de suas atividades, apenas para reduzir o montante devido de PIS/Cofins (Appy, 2017, p. 14).

Em uma eventual reforma, deve-se alterar o regime de apuração para o modelo de “imposto contra imposto”, com o valor pago na operação anterior e que será apropriado como crédito na etapa seguinte, com destaque na nota fiscal, tal como o adotado pelo ICMS.

### **3 SÍNTESE DAS PROPOSTAS DE REFORMA DO MODELO DE TRIBUTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NO BRASIL**

Esta seção se dedica a uma breve síntese das principais propostas de reforma da tributação de bens e serviços em discussão atualmente no Brasil. Em grande parte dos países do mundo, a tributação de bens e serviços é realizada por apenas um tributo através da técnica do valor adicionado, geralmente com base de incidência ampla e poucas alíquotas. Conforme Appy (2017, p. 4), “o IVA é um imposto cobrado em todas as etapas do processo de produção e comercialização, garantindo-se, em cada etapa, o crédito correspondente ao imposto debitado na etapa anterior”. Assim, o fato de permitir o crédito integral do imposto cobrado nas etapas anteriores, faz com que o IVA seja um tributo neutro,

cuja incidência independe da forma como está organizada a produção – e também faz com que o débito do imposto na etapa final de venda para o consumidor corresponda exatamente ao que foi recolhido ao longo de toda a cadeia de produção e comercialização (Appy, 2017, p. 4).

A implementação do imposto sobre valor agregado como modelo de tributação do consumo no Brasil tem sido apresentada em diversas propostas de reforma tributária, e é trazida como a solução para os principais problemas apresentados pelo sistema de tributação de bens e serviços. Enquanto a base de incidência da tributação indireta no Brasil está dividida entre o ICMS, o ISS, o IPI, o PIS e a Cofins, o IVA reuniria todos esses tributos e adotaria base de incidência ampla, incidindo o imposto em todas as etapas do processo produtivo, tal como ocorre na maior parte dos países do mundo que adotam tal modelo.

Esse fato já eliminaria uma série de distorções presentes no sistema brasileiro, tal como a incidência cumulativa pelo não creditamento de certas entradas ou dos demais impostos, que acaba onerando a produção, as exportações e os investimentos. Além disso, com a adoção do princípio do destino nas operações interestaduais, seria eliminado o problema da guerra fiscal.

As vantagens econômicas em um sistema de IVA, conforme Rezende (2009b), são o fato de a carga tributária incidente sobre determinado produto não depender

do número de operações até que se encontre acabado. Dessa forma, os preços relativos não são distorcidos pelos tributos, bem como se torna possível desonerar completamente as exportações e os investimentos e conferir o mesmo tratamento do produto nacional e importado (Rezende, 2009b, p. 75). Além disso, ressalta-se como vantagem a simplificação e maior transparência do sistema decorrente da harmonização tributária.

Várias versões do IVA foram propostas; desde apenas um tributo de competência federal com repasse das receitas aos estados, até um sistema de IVA dual, com a reunião dos tributos que hoje são de competência federal (IPI, PIS e Cofins) e a manutenção do ICMS – com ou sem a incorporação do ISS –, na competência dos estados; semelhante ao modelo adotado no Canadá. Conforme descrito por Lukic (2014) e Varsano (2014), o IVA dual foi apresentado nas duas principais propostas de reforma tributária desde 1988: no projeto do governo Fernando Henrique Cardoso, pela Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 175/1995, e retomado na reforma debatida no governo Lula da Silva, pela PEC nº 233/2008.

As reformas em debate atualmente propõem, todas estas, a implementação de sistema de valor agregado mais racional, seja envolvendo somente os tributos federais, seja para recriar um novo modelo de tributação com a reunião de todos os tributos sobre bens e serviços, que abrangeria inclusive os impostos estadual (ICMS) e municipal (ISS). Ou seja, a principal diferença entre as propostas é a amplitude das mudanças – a primeira proposta, ligada ao Ministério da Fazenda (MF), restringir-se-ia aos tributos federais; mais especificamente, o PIS e a Cofins. Por sua vez, a segunda proposta – atualmente desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) e na linha das tentativas de reforma tributária dos governos anteriores – propõe uma reforma mais ampla, que reunisse não só os tributos federais, mas também o ICMS e o ISS. A terceira corrente, inspirada no modelo canadense, tenta fazer um meio termo entre as duas primeiras propostas: aqui, defende-se inicialmente a coexistência de um regime de valor agregado federal – que reuniria os tributos federais – com o atual sistema de ICMS e ISS. No entanto, haveria previsão de harmonização das esferas estaduais e municipais, que, no futuro, poderiam migrar paulatinamente para o sistema federal, tributando sob a mesma base do IVA federal.

### **3.1 Proposta mais restrita: reforma do PIS e da Cofins**

A reforma do PIS e da Cofins tem sido debatida no âmbito do Ministério da Fazenda e da Receita Federal pelo menos desde 2015. O objetivo seria a criação de nova contribuição para a seguridade social, através da unificação de legislação, alíquota e forma de apuração desses tributos (Brasil, 2015a). Segundo o MF, as linhas gerais da reforma seriam: a simplificação da apuração dos tributos; a tributação do real valor agregado em cada etapa econômica; a neutralidade econômica



da cobrança; a isonomia no tratamento das pequenas empresas; e o ajustamento dos regimes diferenciados.

As vantagens principais dessa nova contribuição seria ampliar o direito ao crédito, além de estabelecer o regime de crédito financeiro. Essa ampliação do direito ao crédito, em conjunto com a regra de equivalência entre débitos da cadeia anterior e créditos da cadeia posterior, garantiria “a incidência sobre o real valor agregado por cada empresa” (Brasil, 2015a). A tributação com base no real valor agregado eliminaria os resíduos de cumulatividade, o que aumentaria a competitividade dos produtos nacionais, tanto no mercado externo quanto em relação aos produtos importados (*op. cit.*). Além disso, se, por um lado, as regras mais claras de apuração e creditamento reduziriam os litígios jurídicos e os custos acessórios das empresas, por outro, o destaque em documento fiscal tornaria mais efetivo o controle tributário por parte do fisco.

As principais mudanças propostas podem ser resumidas no quadro 2 (Brasil, 2015a; 2015b).

QUADRO 2  
Resumo das principais mudanças propostas

Modelo vigente	Modelo proposto
Base de cálculo diferente do valor agregado – combinação de crédito restrito com transferências fictas de créditos tende a afastar a tributação do real valor agregado, em cada etapa.	Base de cálculo decorrente do valor agregado – a regra do crédito amplo, combinada com a regra da equivalência entre débito e crédito, aproxima a tributação do valor efetivamente agregado em cada etapa.
Direito creditório restrito – direito creditório restrito, em razão de a legislação vincular sua concessão à aplicação direta no processo produtivo.	Direito creditório amplo – ampliação do direito aos créditos, relativo à incidência na fase anterior, pela aquisição de qualquer bem ou serviço, independentemente de sua aplicação ou destinação (consumo ou produção – crédito financeiro).
Proliferação de créditos fictos – as regras vigentes permitem que seja aproveitado, na cadeia seguinte, crédito superior ao débito suportado na etapa anterior, o que gera um diferencial ficto.	Eliminação de créditos fictos – igualdade entre débito na cadeia anterior e crédito na cadeia seguinte. Combinada com a ampliação dos créditos, garante maior aderência do tributo ao valor efetivamente agregado em cada etapa.
Apuração <i>base versus base</i> – tributo apurado com base em registros contábeis/fiscais, confrontando-se as bases de cálculo de débito e crédito (base contra base).	Apuração <i>tributo versus tributo</i> – tributo apurado com base em documentos fiscais, confrontando-se os valores nestes constantes (tributo contra tributo).
Sem destaque em documento fiscal – os valores devidos, em regra, não são destacados em documento fiscal, sendo necessário recorrer aos registros contábeis/fiscais para conhecê-los.	Com destaque em documento fiscal – os valores devidos são destacados em documento fiscal, o que facilita a apuração e dá transparência à incidência.
Imprecisão na apuração dos créditos – o marco legal atual é complexo e deixa ampla margem para interpretações divergentes, o que gera grande número de litígios.	Objetividade na apuração dos créditos – regras claras para apropriação dos créditos da etapa anterior, com redução dos litígios relativos à interpretação da legislação.

Fonte: Brasil (2015a).

As principais vantagens das novas regras propostas, segundo o MF, seriam a simplificação das regras de apuração da contribuição, através, por exemplo, da ampliação total das hipóteses de creditamento e de compensação e ressarcimento de créditos, o que traria o fim das discussões sobre o conceito de insumos e as formas de utilização dos créditos (Brasil, 2015a). Além disso, a tributação pelo real valor agregado na operação – com a adoção da não cumulatividade plena – extingiria os resíduos tributários nas etapas da cadeia econômica, o que promoveria competitividade e racionalização da sistemática de creditamento. A proposta ainda traz previsões quanto à incidência e ao creditamento pelos optantes do Simples Nacional e do lucro presumido, tendo-se em vista que atualmente o débito e crédito das operações realizadas por essas pessoas jurídicas não correspondem.

Com relação aos regimes diferenciados, adotar-se-ia como regra geral da nova contribuição a incidência não cumulativa com crédito amplo, em substituição aos regimes cumulativos setoriais. Ou seja, os setores econômicos sujeitos ao regime de apuração cumulativa seriam levados para o regime de apuração não cumulativa – em alguns documentos, o MF previa a manutenção do regime cumulativo ou regime de apuração simplificada similar para as pequenas empresas, as instituições financeiras e as empresas de seguro, capitalização e previdência (Brasil, 2015a).

A proposta, entretanto, mantinha os benefícios de alíquota zero para alguns produtos e setores – cesta básica, produtos para portadores de necessidades especiais, insumos para medicamentos e indústria naval (Brasil, 2015a) e livros e serviços de transporte (Brasil, 2015b) – e incentivos para os setores de medicamentos e agronegócio, bem como para a Zona Franca de Manaus. Permaneceria a cobrança da contribuição no regime monofásico para os seguintes produtos: combustíveis derivados de petróleo, etanol, biodiesel, gás liquefeito de petróleo (GLP), gás natural, veículos, autopeças, produtos farmacêuticos e cigarros.

A implementação da reforma do PIS e da Cofins dar-se-ia em duas etapas. Em uma primeira etapa as mudanças somente seriam feitas no regime do PIS, o que permitiria um período de testes para a calibragem da nova alíquota, evitando assim diferenças significativas de arrecadação. Este período transitório serviria para avaliação das novas regras e permitir possíveis ajustes. Somente no segundo momento, unificar-se-ia a legislação do Cofins, com a criação de apenas uma contribuição.

As principais críticas a essa proposta envolvem o fato de a base de cálculo ser composta pela totalidade das receitas da pessoa jurídica, incluindo-se receitas financeiras. Assim, não se tributa somente o valor agregado, já que a base de cálculo engloba valores para além das receitas operacionais. Além disso, a proposta continua a abranger somente as pessoas jurídicas, enquanto um modelo de IVA deveria

alcançar a atividade empresarial de pessoas físicas e jurídicas – isso é especialmente importante para os produtores rurais, que atualmente exercem atividade por meio da pessoa física. Por fim, conforme exposto, a proposta ainda mantém uma série de regimes especiais e diferenciados, o que igualmente afasta o modelo do desenho de um bom IVA.

Essa proposta ainda poderá trazer algumas discussões. O principal setor prejudicado e que já se colocou contrário às mudanças foi o de serviços, tendo-se em vista que atualmente se beneficia do regime cumulativo, com alíquotas mais baixas, e com a reforma terá de apurar pelo regime não cumulativo. Outra questão diz respeito à manutenção das vinculações constitucionais com a reunião das duas contribuições, observando-se que o PIS e a Cofins atualmente têm destinação diferente das receitas.

### **3.2 Proposta mais ampla: Imposto sobre Bens e Serviços – CCiF**

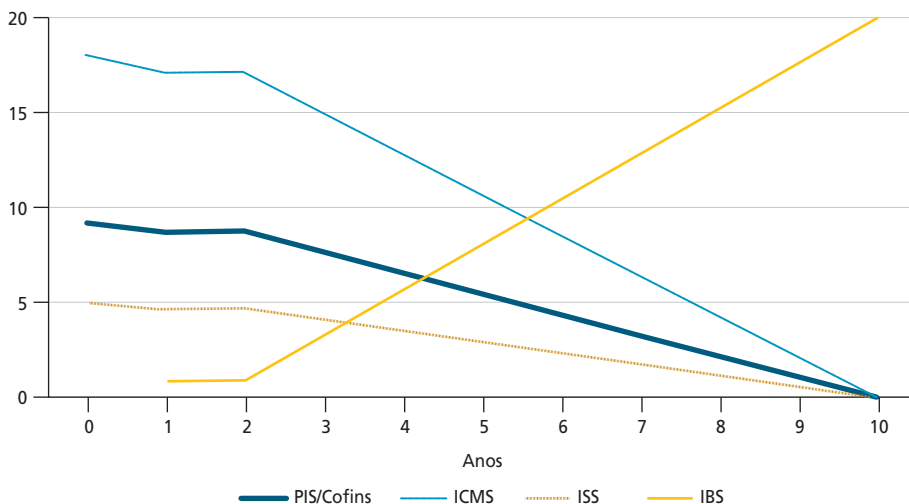
Uma proposta muito bem aprofundada e coerente atualmente em debate é a do CCiF, que propõe a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), seguindo um padrão de IVA com as seguintes características:

base ampla de bens e serviços, crédito abrangente e ressarcimento tempestivo de créditos, crédito financeiro, desoneração completa das exportações e investimentos, incidência sobre o valor líquido de impostos, alíquota única, cobrança no destino, poucos regimes especiais (se possível nenhum) (CCiF, 2017, p. 2).

A criação do novo imposto no modelo de IVA substituiria cinco tributos existentes: PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS. Além disso, a proposta prevê a criação de um imposto seletivo, federal, com incidência monofásica sobre bens e serviços com externalidades negativas – como fumo ou bebidas.

Propõe-se que a transição dos tributos atuais para o Imposto sobre Bens e Serviços seja feita em um prazo longo, para permitir um ajuste suave dos benefícios fiscais e dos preços relativos ao novo modelo. A transição seria feita através da elevação progressiva da alíquota do IBS e da redução progressiva das alíquotas dos tributos atuais, o que permitiria fazer a transição através da manutenção constante da carga tributária. Ao final de dez anos, os tributos atuais seriam extintos (CCiF, 2017).

GRÁFICO 1  
**Transição do IBS**  
 (Em %)



Fonte: CCIIF (2017, p. 8).

O modelo proposto pelo CCIIF defende que o IBS deveria ter apenas uma alíquota e, para que a discussão sobre alíquotas e isenções não contamine a mudança de modelo, propõe que esta seja feita em um segundo momento, assim como a discussão sobre eventuais regimes especiais (CCIIF, 2017). Após o período de teste e ajustes, os estados teriam autonomia para fixar a alíquota estadual do IBS, que poderia ser ajustada acima ou abaixo da alíquota de referência – que é a que garantiria a manutenção de receita dos estados. Para as vendas interestaduais, aplica-se a alíquota do destino. Quanto à distribuição das receitas após o período de transição, a fórmula adotada seria proporcional ao consumo, segundo o princípio do destino (CCIIF, 2017). Segundo o CCIIF (2017, p. 20), “a cobrança do imposto seria centralizada e gerida de forma coordenada pela União, pelos estados e pelos municípios, a exemplo do que já é feito hoje para o Simples Nacional”.

No que diz respeito aos municípios, a proposta do CCIIF prevê três alternativas: a adoção de alíquota própria (municipal) do IBS; participação na receita estadual do IBS (alíquota para o conjunto dos municípios do estado); ou a adoção de adicional de alíquota nas vendas a consumidor final.

O modelo propõe um período de transição longo – a convergência para distribuição da receita pelo princípio do destino seria de quarenta anos –, o que garantiria a manutenção da receita de estados e municípios nos primeiros anos. O diferencial de alíquota em relação à alíquota de referência teria distribuição

imediate pelo destino. Com base nisso, o modelo CCiF dispensaria a necessidade de compensação de perdas, mesmo que a negociação política provavelmente exija reforço da Política de Desenvolvimento Regional (CCiF, 2017).

Segundo a proposta, a alíquota do IBS percebida pelo contribuinte seria a soma de várias alíquotas: federais, correspondentes às destinações atuais (PIS, Cofins, IPI União, Imposto sobre Produtos Industrializados – Fundo de Participação dos Estados – IPI FPE, Imposto sobre Produtos Industrializados – Fundo de Participação dos Municípios – IPI FPM e Imposto sobre Produtos Industrializados – Fundo de Compensação de Exportações – IPI FPEX); estaduais (parcela estadual do ICMS); municipais (por estado), relacionadas à atual cota-parte do ICMS e, eventualmente, ao ISS. Além disso, haveria também a possibilidade de alíquota municipal própria. A distribuição da receita seria realizada com base nas alíquotas, e não como porcentagens fixas da arrecadação total. A legislação e regulamentação do novo imposto seriam nacionais e a fiscalização, coordenada e uniformizada entre os estados e a União – e talvez os municípios.

O modelo do CCiF segue a linha das propostas de implementação de um IVA abrangente apresentadas em tentativas passadas de reforma tributária e que não tiveram sucesso. A grande vantagem dessa proposta é resolver de uma só vez a integração dos tributos federais, estadual e municipal sobre o consumo, o que pode trazer também, por sua vez, conflitos políticos e federativos, tal como vistos em tentativas passadas. Outra inovação do modelo é o período longo e paulatino de transição, que permite ajustes e adaptações para que se garanta aos entes federativos a manutenção das receitas, o que elimina a necessidade de discussão tão presente em tentativas passadas, que é a questão dos mecanismos de compensação para perdas de receitas. Essa transição longa, no entanto, pode ter a desvantagem de abrir margem à mudança no modelo antes que a transição completa seja realizada.

### **3.3 Proposta pragmática: IVA federal e posterior harmonização com o ICMS estadual**

Entre uma proposta mais restrita de criação de uma contribuição reunindo os atuais PIS e Cofins e uma tentativa de criação de um imposto que adotasse o modelo de IVA, com a inclusão dos tributos federais, estaduais e municipais, é possível adotar posição intermediária e mais pragmática, com a criação de um IVA federal e a previsão de harmonização posterior dos tributos dos demais entes federativos, para a criação de um IVA dual harmonizado ao final do processo.

O modelo de IVA dual é visto por grande parte dos especialistas como “a solução que melhor atende às características da federação brasileira, pois permite um bom equilíbrio entre a autonomia dos estados para tributar e a necessidade de coordenação com a União, que é a gestora da política econômica” (Varsano,

2014, p. 43). Essa opção seria “a solução recomendável para conciliar os objetivos de harmonização, simplificação e modernização do sistema tributário com as necessidades de preservação da autonomia federativa e da competitividade do setor produtivo nacional” (Rezende, 2009b, p. 95).

As diretrizes a serem seguidas para a implementação de um IVA dual no Brasil, segundo Rezende, são:

a) deve incidir apenas sobre o consumo, b) a base tributária deve ser uniforme em todo o país, c) os estados preservam autonomia para fixar alíquotas, d) as exportações devem ser totalmente desoneradas e importações tributadas à mesma alíquota aplicada aos produtos nacionais, e) adoção do princípio do destino, f) alíquotas devem ser aplicadas por fora e g) administrações tributárias dos três entes federados devem estar plenamente integradas (Rezende, 2009b, p. 73).

Varsano apresenta o modelo que deveria seguir o IVA dual:

Um possível sistema de tributação de bens e serviços seria: a) substituição do PIS, da Cofins, da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre combustíveis (Cide) e do IPI por um IVA federal com características compatíveis com as melhores práticas internacionais e um imposto seletivo sobre fumo, bebidas, combustíveis e veículos automotores; b) reforma do ICMS para incluir na base todos os serviços, compatibilizá-lo com as melhores práticas internacionais e harmonizá-lo com o IVA federal; e c) eliminação do ISS, com participação dos municípios na arrecadação do IVA dual ou, alternativamente, com a criação de um imposto municipal sobre vendas a varejo (Varsano, 2014, p. 43).

Esse modelo intermediário que defendemos é inspirado no sistema canadense de tributação de bens e serviços. A experiência do Canadá mostrou que um IVA federal pode perfeitamente funcionar em um país em que as entidades federativas subnacionais têm seus próprios sistemas de tributação, seja por meio de IVA, de imposto de vendas a varejo, ou mesmo se nem adotam qualquer tributação própria de bens e serviços (Bird, 2010). Ou seja, a existência ou inexistência de tributos subjacentes ao IVA federal mostrou-se nesse modelo indiferente, no que diz respeito à possibilidade de adoção de um IVA federal. Por sua vez, o emprego desse IVA pode ser extremamente importante e um modelo do ponto de vista dos entes federativos que querem melhorar sua tributação própria.

O imposto sobre valor agregado federal foi adotado no Canadá em 1991, sobre uma base ampla e com creditamento integral do tipo imposto contra imposto, substituindo uma espécie de imposto sobre a industrialização que tinha efeitos de tributação em cascata, pois incidia sobre os insumos e os bens de capital. Apesar dessa substituição, o IVA federal foi visto como um imposto novo pela população e empresas, causando um enorme descontentamento popular. No Brasil, diferentemente, a adoção de um IVA federal em substituição ao PIS, à Cofins e ao IPI seria vista como medida para tornar o sistema mais eficaz e menos complexo,

podendo contar inclusive com o apoio popular e das empresas. A alíquota adota inicialmente foi de 7% em 1991, passando para 6% em 2006 e 5% em 2008. A alíquota referente às províncias que aderiram ao modelo harmonizado foi fixada inicialmente em 8%, mas estas têm liberdade para fixar suas alíquotas na porcentagem que quiserem.

No Canadá – assim como se espera ocorrer no Brasil –, houve discordância inicial por parte das pequenas empresas e do setor de serviços, tendo-se em vista o alargamento da base do novo imposto. Com relação ao sistema de harmonização, de início somente algumas províncias mais pobres e pequenas adotaram o modelo harmonizado, assim como a província do Quebec, que estabeleceu um regime especial com o governo federal, em que esta administraria e arrecadaria o imposto e repassaria à União sua parte. Porém, as duas maiores províncias (Ontário e Colúmbia Britânica) recentemente manifestaram interesse pela adoção do regime harmonizado. Enquanto em Ontário o sistema foi adotado, na Columbia Britânica um referendo popular impediu a adoção da harmonização. O que interessa para o caso brasileiro são os motivos que levaram Ontário – província economicamente mais importante do país – a adotar o modelo harmonizado. Segundo Richard Bird (2006), três foram as razões para a adoção do modelo: as experiências do imposto harmonizado mostraram-se positivas, trazendo resultados econômicos significativos para as províncias que o adotaram; a contrapartida federal oferecida a Ontário de C\$ 4,3 bilhões e, ainda, os custos de administração do imposto foram extremamente generosos. Ontário negociou com o governo federal que se adotassem regras específicas com relação a regimes especiais próprios; e, por fim, a adoção da alíquota de 8% já em vigor nas outras províncias sobre uma base maior faria com que sua arrecadação aumentasse significativamente. Em suma, a adoção do sistema harmonizado significa para as províncias menos despesas administrativas e melhores resultados econômicos.

No que diz respeito à aplicação desse modelo no Brasil, a proposta seria que sua implementação ocorra em três etapas. A primeira etapa – somente no nível federal – seria de substituição dos tributos PIS, Cofins e IPI por apenas um tributo do tipo IVA federal. Basicamente, o imposto deveria ser estruturado para tributar o real valor agregado a cada etapa, com possibilidade ampla de crédito, poucas alíquotas e ausência – ou o mínimo possível – de regimes diferenciados e especiais, bem como apuração de tributo contra tributo com o valor destacado na nota fiscal. O que difere do modelo proposto atualmente pelo governo federal (unificação do PIS e da Cofins) é que abrangeria também o IPI, teria como contribuintes todos que exercem atividades empresariais – sejam pessoas físicas ou jurídicas, – além de considerar somente as receitas operacionais, e não a totalidade das receitas. Juntamente com a criação do IVA federal, haveria a implementação de impostos seletivos (*excise tax*) para determinados produtos (bebidas, cigarros e veículos).

Idealmente, a proposta seria de incluir o IPI no IVA federal desde o início. Porém, para evitar o conflito político e federativo que poderá ocorrer – tendo-se em vista as destinações do IPI –, uma alternativa seria manter o IPI e aos poucos ir reduzindo sua incidência para as bases próprias de um imposto seletivo.

Essa primeira etapa, por si só, sem dúvidas já representaria um grande avanço no sistema tributário nacional. Tendo-se em vista que não envolve tributos de competência de outros entes federativos, a viabilidade política para aprovar seria maior do que propor um sistema amplo de IVA. As questões federativas de reestruturação do ICMS e ISS ficariam postergadas para um segundo momento. Com a adoção do IVA federal, já seria possível a implementação de um “sistema modelo”, que poderia servir de inspiração e incentivo para as mudanças posteriores nas esferas estaduais e municipais.

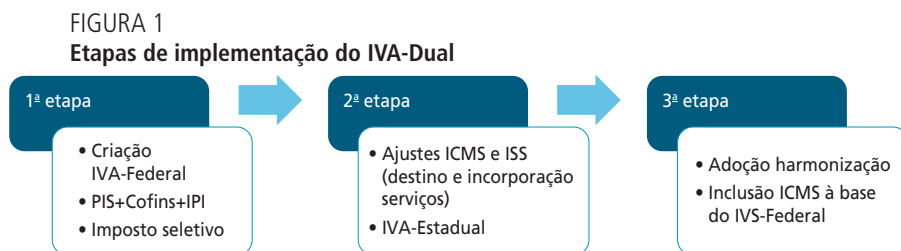
Outra peculiaridade desse modelo é que este já traria, desde o início, a previsão das demais etapas e da possibilidade final de harmonização do ICMS estadual à base do IVA federal. Isso é importante para que os atores envolvidos já vejam de antemão o fim a que se quer chegar e para que a etapa inicial (de criação do IVA federal) não seja apenas vista e considerada como etapa isolada. Essa previsão ampla de todo o processo faz com que as medidas tomadas em cada etapa tenham de ser pensadas de forma coerente, para possibilitar a futura harmonização.

Para que seja possível essa harmonização, é preciso fazer ajustes – conjuntamente ou posteriormente à adoção do IVA federal – no atual sistema do ICMS e do ISS – principalmente no que diz respeito à adoção do princípio do destino, à incorporação dos serviços à base do ICMS e à ampliação do direito ao crédito –, para a criação do IVA estadual.

Assim, a segunda etapa seria feita nos âmbitos estadual e municipal. Com relação ao ICMS, a proposta seria de adoção do princípio do destino (alíquota de 4% para operações interestaduais inicialmente, com período de transição para alíquota de 0% em período de dez anos). Para fins de compensação dos estados, haveria a necessidade de criação de um sistema de compensação – preferencialmente, por câmara de compensação. Além disso, uma harmonização por legislação nacional das regras do ICMS, principalmente para ampliação do direito ao crédito, regulação unificada da devolução dos créditos acumulados e da substituição tributária. Quanto ao ISS, algumas alternativas são possíveis: a primeira seria a adoção do princípio destino de forma mais ampla, seguida da inclusão dos serviços à base do ICMS – mantendo-se as receitas dos municípios por transferência. A segunda opção seria a previsão da harmonização do ISS à base federal – com alíquota municipal. Por fim, no caso de inclusão dos serviços à base estadual ou federal, haveria a possibilidade de criação do Imposto sobre Vendas a Varejo (IVV) para os municípios, já que estes teriam maior facilidade de fiscalização dos estabelecimentos.



Após esses ajustes, passa-se à terceira etapa: a harmonização dos IVAs estaduais com o IVA federal. Nessa fase, os estados poderiam optar pela adoção do regime harmonizado: passando a tributar sob a mesma base do IVA federal, com alíquota a ser escolhida por cada estado. A arrecadação e a administração do imposto harmonizado poderiam ser de responsabilidade da União federal, em cooperação com os governos estaduais. A adoção do regime harmonizado dependeria de negociação com cada estado e, em contrapartida, da ajuda financeira por parte da União. Os estados que não quiserem adotar o regime harmonizado continuariam com o respectivo ICMS, já com os ajustes feitos na segunda etapa. Para os estados que optem pela harmonização, haverá dupla vantagem: além de receber contrapartida financeira da União para a adoção inicial do sistema harmonizado, ainda diminuiriam os custos de arrecadação, fiscalização e administração do imposto. A terceira possibilidade – para os estados que queiram harmonizar, mas que não aceitem que a arrecadação e a administração sejam centralizadas no governo federal – seria a criação de um sistema em que os estados arrecadam a parte respectiva ao governo federal e depois a repassam; tal como foi adotado com a província do Québec. Em resumo, o processo pode ser visualizado da maneira descrita na figura 1.



Elaboração da autora.

Uma vantagem desse sistema é que, do ponto de vista político, se dilui o conflito federativo que se cria com a proposta de adoção de um IVA abrangente englobando o ICMS e ISS desde o início, tal como tem ocorrido a cada discussão de reforma tributária no Congresso. A adoção do IVA federal já representaria um avanço para melhorar o sistema e serviria como modelo para os ajustes nas esferas estaduais e municipais. Os estados, após os ajustes, ficam livres para escolher manter o ICMS ou adotar o modelo harmonizado. Ou seja, a negociação para a adoção do modelo harmonizado ficaria mais individualizada com cada estado, podendo ainda os estados ter a opção de manter o regime do ICMS. Assim, em vez de ficarmos dependentes da concordância de todos os estados para fazer a reforma tributária, a ideia aqui é se fazer a reforma tributária no nível federal e deixar à critério dos estados a adoção desse regime ou não. Isso facilita o processo de aprovação já que diminui a possibilidade de veto *players* para a adoção da reforma.

#### 4 CONCLUSÃO

Após a exposição e a análise dos principais problemas e linhas de reforma da tributação sobre bens e serviços no Brasil, a conclusão a que se pode chegar é que todos têm em comum a proposta de adoção de um tributo tendo por modelo o sistema de IVA, com todas as suas características já expostas. As principais diferenças entre os modelos é a abrangência desse novo tributo (somente as contribuições federais; todos os tributos sobre bens e serviços ou os tributos federais, incluindo-se o IPI, com previsão da adoção de um sistema harmonizado, conforme o modelo canadense).

Ou seja, em suma, a adoção do IVA é sem dúvidas o melhor caminho para aprimorar a qualidade da tributação indireta no Brasil e de resolver os principais problemas existentes no atual regime do ICMS. Para isso, a adoção de um IVA federal – reunindo os tributos de competência federal em um primeiro momento, ajustes no sistema do ICMS e do ISS em um segundo momento e previsão de harmonização dos impostos estaduais e municipais com vistas à criação final de um IVA harmonizado ao final, mantendo certa competência tributária para os estados – é o que nos parece ser o caminho mais adequado não só tecnicamente, mas sobretudo politicamente. O importante para a escolha do melhor modelo a ser proposto e adotado é não apenas a questão técnica, mas, principalmente, conforme as tentativas anteriores mostraram, a viabilidade política e o conflito de interesses federativos para que a reforma seja aprovada e implementada.

#### REFERÊNCIAS

ANGELIS, A. **A substituição tributária no ICMS**: problemas e possíveis soluções. Brasília: Fenafisco, maio 2012. (Monografia apresentada ao concurso de monografias da Fenafisco).

APPY, B. Reforma tributária para o Brasil crescer. **Revista Bares & Restaurantes**, n. 99, 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/SGhGtm>>.

\_\_\_\_\_. Tributação e produtividade no Brasil. In: BONELLI, R.; VELOSO, F.; PINHEIRO, A. C. (Orgs.). **Anatomia da produtividade no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier; Ibre/FGV, 2017.

BIRD, R.; GEDRON, P. Sales taxes in Canada: the GST-HST-QST-RST 'system'. **Tax Law Review**, v. 63, n. 3, p. 517-582, 2010.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília: Congresso Nacional, 1977.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Congresso Nacional, 1988.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional, 1996.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. Brasília: Congresso Nacional, 1998.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptdão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional, 2002.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional, 2003.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins: não cumulatividade plena.** Brasília: MF, ago. 2015a.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Nova contribuição para o PIS/Pasep: não cumulatividade plena.** Brasília: MF, dez. 2015b.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. Grupo de Estudos Tributários Aplicados. Comissão de Finanças e Tributação. **Reforma do ICMS, audiência pública.** Brasília: Getap/ Câmara dos Deputados, set. 2015c.

CCIF – CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços.** São Paulo: CCiF, ago. 2017. (Nota Técnica, n. 1).

CNI – CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA; PWC – PRICEWATERHOUSECOOPERS. **A substituição tributária do ICMS no Brasil.** [s.l.]: CNI; PWC, mar. 2011.

COELHO, I. Cálculo do ICMS “por dentro” é indefensável. **Conjur**, 8 ago. 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/ZZYHZA>>.

LUKIC, M. S. R. **Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições.** Curitiba: Juruá, 2014.

MACIEL, E.; SCHONTAG, J. A. O ICMS e a base de cálculo da Cofins. **Valor Econômico**, 2 ago. 2002.

REZENDE, F. **Descentralização e federalismo fiscal no Brasil**: desafios da reforma tributária. Rio de Janeiro: FGV, 2003.

\_\_\_\_\_. (Coord.). **Competição fiscal**. Brasília: FFEB; FGV, dez. 2006. (Cadernos Fórum Fiscal, n. 2).

\_\_\_\_\_. (Coord.). **ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo – perspectivas e novas mudanças**. Brasília: FFEB; FGV, jun. 2009a. (Cadernos Fórum Fiscal, n. 10).

\_\_\_\_\_. **A reforma tributária e a Federação**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009b.

\_\_\_\_\_. **ICMS: gênese, mutações, atualidades e caminhos para a recuperação**. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2012.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 212.209/RS. Brasília: STF, 1999.

\_\_\_\_\_. Proposta de Súmula Vinculante nº 69. Benefício fiscal. ICMS. Convênio. Confaz. Brasília: STF, 2012a.

\_\_\_\_\_. Recurso Extraordinário nº 593.849. Brasília: STF, 2012b.

VARSANO, R. Guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 15, jun. 1997.

\_\_\_\_\_. **Reforma tributária e guerra fiscal na Federação brasileira**. set. 2001. (Relatório CAT, n. 5).

\_\_\_\_\_. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais**. BID, fev. 2014. (Documento para Discussão IDB-DP-335).