

de Carvalho, Alexandre Ywata; Lukic, Melina Rocha; Sachsida, Adolfo; Oliveira, Carlos Wagner de Albuquerque; Lozardo, Ernesto

**Working Paper**

## Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil

Texto para Discussão, No. 2418

**Provided in Cooperation with:**

Institute of Applied Economic Research (ipea), Brasília

*Suggested Citation:* de Carvalho, Alexandre Ywata; Lukic, Melina Rocha; Sachsida, Adolfo; Oliveira, Carlos Wagner de Albuquerque; Lozardo, Ernesto (2018) : Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil, Texto para Discussão, No. 2418, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Brasília

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/211372>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

# 2418

## UMA REFORMA DUAL E MODULAR DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

TEXTO PARA **DISCUSSÃO**

Alexandre Xavier Ywata de Carvalho  
Melina Rocha Lukic  
Adolfo Sachsida  
Carlos Wagner de Albuquerque Oliveira  
Ernesto Lozardo





## UMA REFORMA DUAL E MODULAR DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL<sup>1</sup>

Alexandre Xavier Ywata de Carvalho<sup>2</sup>

Melina Rocha Lukic<sup>3</sup>

Adolfo Sachsida<sup>4</sup>

Carlos Wagner de Albuquerque Oliveira<sup>5</sup>

Ernesto Lozardo<sup>6</sup>

---

1. Este *Texto para Discussão* é uma versão atualizada de Carvalho *et al.* (2018).

2. Diretor na Diretoria de Estudos e Políticas Regionais, Urbanas e Ambientais (Dirur) do Ipea.  
*E-mail*: <alexandre.ywata@ipea.gov.br>.

3. Doutora pela Université Sorbonne Nouvelle – Paris 3. *E-mail*: <melinarocha@hotmail.com>.

4. Diretor adjunto na Dirur/Ipea. *E-mail*: <adolfo.sachsida@ipea.gov.br>.

5. Pesquisador do Programa de Pesquisa para o Desenvolvimento Nacional (PNPD) na Dirur/Ipea.  
*E-mail*: <carlos.wagner@ipea.gov.br>.

6. Presidente do Ipea. *E-mail*: <ernesto.lozardo@ipea.gov.br>.

**Ministério do Planejamento,  
Desenvolvimento e Gestão**  
Ministro Esteves Pedro Colnago Junior

**ipea** Instituto de Pesquisa  
Econômica Aplicada

Fundação pública vinculada ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, o Ipea fornece suporte técnico e institucional às ações governamentais – possibilitando a formulação de inúmeras políticas públicas e programas de desenvolvimento brasileiros – e disponibiliza, para a sociedade, pesquisas e estudos realizados por seus técnicos.

**Presidente**  
Ernesto Lozardo

**Diretor de Desenvolvimento Institucional**  
Rogério Boueri Miranda

**Diretor de Estudos e Políticas do Estado, das  
Instituições e da Democracia**  
Alexandre de Ávila Gomide

**Diretor de Estudos e Políticas Macroeconômicas**  
José Ronaldo de Castro Souza Júnior

**Diretor de Estudos e Políticas Regionais, Urbanas  
e Ambientais**  
Alexandre Xavier Ywata de Carvalho

**Diretor de Estudos e Políticas Setoriais de Inovação  
e Infraestrutura**  
Fabiano Mezadre Pompermayer

**Diretora de Estudos e Políticas Sociais**  
Lenita Maria Turchi

**Diretor de Estudos e Relações Econômicas e  
Políticas Internacionais**  
Ivan Tiago Machado Oliveira

**Assessora-chefe de Imprensa e Comunicação**  
Mylena Pinheiro Fiori

Ouvidoria: <http://www.ipea.gov.br/ouvidoria>  
URL: <http://www.ipea.gov.br>

## Texto para Discussão

Publicação seriada que divulga resultados de estudos e pesquisas em desenvolvimento pelo Ipea com o objetivo de fomentar o debate e oferecer subsídios à formulação e avaliação de políticas públicas.

© Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – **ipea** 2018

Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília : Rio de Janeiro : Ipea , 1990-

ISSN 1415-4765

1. Brasil. 2. Aspectos Econômicos. 3. Aspectos Sociais.  
I. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.

CDD 330.908

As publicações do Ipea estão disponíveis para *download* gratuito nos formatos PDF (todas) e EPUB (livros e periódicos).  
Acesse: <http://www.ipea.gov.br/portal/publicacoes>

As opiniões emitidas nesta publicação são de exclusiva e inteira responsabilidade dos autores, não exprimindo, necessariamente, o ponto de vista do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada ou do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão.

É permitida a reprodução deste texto e dos dados nele contidos, desde que citada a fonte. Reproduções para fins comerciais são proibidas.

JEL: K34; H20; H25.

# SUMÁRIO

---

SINOPSE

ABSTRACT

1 INTRODUÇÃO .....	7
2 REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL: PREMISSAS BÁSICAS QUE FUNDAMENTAM A PROPOSTA .....	8
3 PROPOSTA DE REFORMA DUAL E MODULAR DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO .....	15
4 CÁLCULO DAS ALÍQUOTAS.....	21
5 CONCLUSÃO E DESDOBRAMENTOS FUTUROS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	26
REFERÊNCIAS .....	27



## SINOPSE

Este texto apresenta uma proposta de reforma tributária sobre o consumo no Brasil. A ideia básica é agregar diversos tributos num único Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Ao contrário das demais propostas, que sugerem uma estratégia englobando automaticamente todos os entes federados, nosso estudo propõe uma reforma dual e modular, baseada no modelo canadense. A principal vantagem dessa estratégia está na sua implantação, isto é, sua aprovação no Congresso Nacional inicialmente não exige maiores arranjos institucionais, por se tratar de alterações em leis infraconstitucionais. Além disso, ao contrário do caráter mandatório dos demais, nosso modelo implica uma adesão voluntária dos entes federados. Esta, além de facilitar a aprovação da proposta, é um sinal claro de respeito ao princípio federativo de nosso país.

**Palavras-chave:** reforma tributária; impostos sobre consumo; IVA.

## ABSTRACT

This paper presents a tax reform proposal on consumption in Brazil. The basic idea is to add several taxes in a single Value Added Tax (VAT). Unlike the other proposals, which suggest a strategy automatically encompassing all federated entities, our study suggests a dual and modular reform based on the Canadian model. The main advantage of this strategy lies on its implementation because the approval in the National Congress initially does not require greater institutional arrangements but only changes in infraconstitutional laws. Moreover, contrary to the mandatory nature of the others proposals, our model implies a voluntary adhesion of the federated entities. This factor, besides facilitating the approval of the proposal, respects the federative principle of our country.

**Keywords:** tax reform; taxes on consumption; VAT.





## 1 INTRODUÇÃO

Entre 1988 e 2013, o Brasil experimentou pelo menos quinze reformas tributárias. Nesse período, foram adicionadas ao nosso ordenamento jurídico, em média, 31 novas normas tributárias por dia. Com isso, em 2013, o sistema tributário brasileiro passou a ser constituído por 262.705 artigos, 612.103 parágrafos, 1.957.154 incisos e 257.451 alíneas. Para dar uma noção dessa complexidade, vale a pena informar que uma empresa comercializando seus produtos apenas dentro de seu estado deve cumprir uma legislação de aproximadamente 3.512 dessas normas (Amaral, Olenike e Amaral, 2013).

A complexidade tributária brasileira tem dois custos imediatos: litígios judiciais e custos administrativos para as empresas. Em relação ao primeiro, apenas em 2013, a sua soma atingiu o equivalente a US\$ 330 bilhões – aproximadamente 15% do produto interno bruto (PIB) brasileiro. Para efeitos de comparação, essa proporção equivale a 0,2% do PIB dos Estados Unidos. No Brasil, temos dezesseis processos tributários para cada grupo de 10 mil habitantes. Em contraste, nos Estados Unidos há um processo tributário para cada grupo de 10 mil habitantes (Messias, 2013).

Quanto aos custos administrativos impostos às empresas, o sistema tributário brasileiro mostra o tamanho de sua ineficiência. De acordo com o relatório *Doing Business 2015: going beyond efficiency* do Banco Mundial, no Brasil, uma empresa de tamanho médio gasta 2.600 horas por ano com a burocracia tributária. Um número absurdamente alto quando comparado com países como o México (334 horas por ano) ou Argentina (405 horas por ano). Pode-se ressaltar, ainda, que o segundo pior país da amostra nesse quesito é a Bolívia, onde se gastam 1.025 horas. Em resumo, a burocracia tributária brasileira impõe às empresas do país um custo administrativo quase três vezes maior que o do segundo pior país ranqueado nesse quesito (World Bank, 2014). Além de todas essas questões, outra característica peculiar da Federação é a forma pela qual os tributos foram divididos entre os diferentes entes, ocasionando conflitos de diversas ordens e enfraquecendo de maneira considerável o pacto federativo constitucional.

Essa breve introdução dá ao leitor uma visão geral do sistema tributário brasileiro atual. Não surpreende, portanto, que a pauta de reforma tributária esteja entre as mais necessárias e urgentes para garantir racionalidade, equilíbrio e desenvolvimento de longo prazo para o Brasil. O objetivo central deste texto é propor uma reforma da

tributação sobre o consumo que seja economicamente eficiente, socialmente justa e política e operacionalmente viável. Claro que devemos fazer menção ao fato de que várias outras propostas de reforma tributária estão sendo debatidas, todas com seus devidos méritos.<sup>1</sup>

Além desta introdução, na seção 2 discutiremos as premissas que devem nortear uma proposta de reforma da tributação sobre o consumo. Na seção 3, descreveremos mais detalhadamente o modelo de tributação dual e modular sobre o consumo e a sua implementação. Na seção 4, será mostrado o cálculo das alíquotas a serem aplicadas para manter a arrecadação atual inalterada. E, por fim, na última seção, serão apresentadas as conclusões e sugestões de futuros desdobramentos para o sistema tributário nacional.

## **2 REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL: PREMISSAS BÁSICAS QUE FUNDAMENTAM A PROPOSTA**

A proposta aqui formulada é resultado de discussões e análises desenvolvidas por um grupo de pesquisadores do Ipea em conjunto com especialistas da área tributária. Pretende-se apresentar tanto as premissas e condições que devem ser observadas nas discussões envolvendo a reforma tributária quanto um novo modelo de tributação sobre o consumo no Brasil.

O sistema de tributação de bens e serviços no país é composto por diversos tributos que foram divididos segundo bases de incidências e entes federativos (circulação de mercadorias aos estados, prestação de serviços aos municípios e industrialização e receita/faturamento à União). A peculiaridade desta segmentação, dos diversos tributos onerando a mesma base e da competência tributária a diferentes entes por si só já causa diversos problemas e entraves ao sistema brasileiro. 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.

---

1. Em especial, queremos destacar as propostas elaboradas pelo deputado federal Haully e a apresentada pelo Centro de Cidadania Fiscal.

Os problemas do sistema tributário já são há muito tempo conhecidos e apontados por inúmeros especialistas da área e não serão objetos deste estudo. Ademais, diversas propostas já foram discutidas sem, no entanto, obterem êxito político necessário para aprovação. Para o avanço da reforma tributária no Brasil, algumas condições precisam ser satisfeitas. Não basta somente uma proposta tecnicamente perfeita e ideal, ela deve observar certas premissas ligadas tanto ao modelo de tributação sobre o consumo em si quanto às peculiaridades da realidade brasileira. Tais premissas serão descritas nas próximas subseções.

### **2.1 Premissa 1: o processo de reforma deve ser modular e feito em níveis federativos diferentes**

De maneira geral, não há discordâncias de como seria o formato de um sistema tributário eficiente do ponto de vista econômico. Contudo, a maioria das ideias em discussão esbarra num sério problema prático, já que mudanças nas regras que regem os tributos costumam demandar alterações na Constituição. Tal obstáculo não é trivial e lança sérios desafios à aprovação de maior parte das propostas que, mesmo racionais do ponto de vista econômico, alteram a competência tributária e a repartição de tributos entre os entes, causando sérios conflitos federativos que acabam por barrar o processo da reforma. Ou seja, chegamos atualmente a um impasse: por um lado, se a reforma proposta é ampla, mesmo que tecnicamente perfeita, tende a causar grande conflito político e federativo e, por isso, não é aprovada; por outro, medidas pontuais são adotadas sob a alegação de serem uma estratégia de “fatiamento” da reforma e, por não se ter um plano do todo e do fim a que se quer chegar com tais medidas, acabam por distorcer e piorar ainda mais o sistema tributário.

A proposta que apresentaremos lida com o problema descrito no parágrafo anterior por meio de uma estratégia modular. Isto é, em vez de uma reforma ampla com a criação de um tributo único substituindo todos os demais impostos e contribuições que incidem sobre o consumo, partiremos de uma estrutura mais simples, que demanda inicialmente apenas mudanças em leis infraconstitucionais para sua aprovação. A vantagem desse procedimento modular é que ele facilita a aprovação no Congresso Nacional dos primeiros passos (módulo 1). Além disso, uma possível rejeição política do módulo 2 não inviabiliza a implantação do anterior. Em outras palavras, a reforma que estamos propondo não parte do princípio de uma estratégia do tipo “tudo ou nada”. Pelo contrário, por um lado, etapas intermediárias podem ser aprovadas sem o risco de

dependerem de reformas mais profundas. Por outro, ao se ter a visão do todo, bem como do fim aonde se quer chegar, as medidas iniciais e intermediárias não representam meros ajustes ou “reformas fatiadas”, mas fazem parte de um norte bem definido.

## **2.2 Premissa 2: o ônus econômico da tributação sobre o consumo não recai necessariamente sobre o fornecedor de bens e serviços**

A finalidade geral da tributação sobre o consumo é, em princípio, onerar o consumidor final, ou seja, impor o ônus econômico do tributo sobre o consumo doméstico final das famílias. Entretanto, a teoria econômica costuma afirmar que, na prática, o ônus tributário (quem suportará o “custo” do tributo) é dividido entre consumidores e produtores de acordo com a estrutura de mercado na qual o agente econômico está inserido e as respectivas elasticidades das curvas de demanda e oferta. Ocorre que, por detrás desse postulado, há outro princípio também muito conhecido pelos economistas, mas geralmente desconhecido pelo grande público: é impossível ao Estado determinar efetivamente sobre quem recairá o ônus tributário.

O Estado pode até eleger quem arrecadará o dinheiro para ele (contribuinte de direito ou responsável tributário),<sup>2</sup> mas é incapaz de determinar quem realmente arcará com o custo do pagamento. Tal fato ocorre porque o ônus tributário (ou seja, quem realmente paga o imposto) é determinado pelo mercado. Em outras palavras, ele recai mais pesadamente sobre os agentes que têm menos capacidade de ajuste (menor possibilidade de substituir seu consumo ou sua produção).<sup>3</sup>

Essa premissa é importante porque um dos entraves à reforma tributária decorre de alguns setores alegarem que sofrerão um aumento da carga tributária e serão onerados mais pesadamente com as mudanças. Na verdade, é preciso desconstruir este argumento, já que, conforme dito, tais setores, mesmo sendo eleitos como agente arrecadador (contribuinte de direito), não necessariamente suportarão a totalidade do custo tributário. Ou seja, o fornecedor de bens e serviços eventualmente repassará

---

2. Pela perspectiva jurídica, estabeleceu-se a diferenciação entre o contribuinte de direito – aquele que é eleito como polo passivo da obrigação tributária e quem deve recolher o valor do tributo aos cofres públicos – e o contribuinte de fato – sobre quem recai o ônus econômico e quem suporta o encargo tributário.

3. Stiglitz (2000) apresenta uma prova formal dos argumentos sobre a relação entre o ônus tributário e a elasticidade das curvas de oferta e demanda aqui utilizados.

grande parte, quando não a totalidade, deste custo ao consumidor final (contribuinte de fato), segundo a lógica da tributação sobre o consumo.

### **2.3 Premissa 3: a técnica do valor agregado é a melhor para a arrecadação de tributos sobre o consumo**

A terceira premissa diz respeito à melhor técnica de arrecadação da tributação sobre o consumo. A tributação sobre bens e serviços pode ser feita por meio de diferentes técnicas: valor agregado, monofásica tipo *sales tax* (no varejo) ou produção. Em princípio, estas têm o mesmo efeito quanto ao ônus tributário de incidência do tributo, conforme explicado anteriormente.

Se o ônus sobre quem recairá a tributação não depende da técnica de arrecadação do tributo (isto é, a repartição do encargo será equivalente se for por meio de Imposto sobre Valor Agregado – IVA, *sales tax* ou se o imposto for monofásico na produção), a pergunta que se deve fazer então é: por quais critérios é preciso definir a melhor técnica para se tributarem os bens e serviços?

O valor agregado, sendo – repita-se – apenas uma técnica entre diversas outras, tem se mostrado a melhor técnica de arrecadação dos tributos sobre o consumo. Vários são os motivos da superioridade do modelo IVA em relação a tributos do tipo *sales tax* ou monofásicos na produção. Em primeiro lugar, tributos do tipo IVA são arrecadados ao longo da cadeia – a cada operação há incidência do tributo sobre o valor agregado, de modo que o total da tributação sobre o total desse valor ao longo da cadeia é igual à alíquota sobre o preço final ao consumidor. Já no *sales tax*, toda a oneração se dá no fim da cadeia. O efeito é o mesmo do IVA, com a diferença de que a arrecadação é única e na ponta/final. O grande problema desse tipo de modelo é o alto grau de evasão (por exemplo, nos Estados Unidos, a evasão fiscal está entre 30% e 40%) e a dificuldade de fiscalização. O modelo de IVA é mais vantajoso porque, ao dividir a arrecadação ao longo da cadeia, facilita não só a arrecadação mas também a fiscalização (os próprios agentes são incentivados a fiscalizar seus fornecedores para poderem se creditar do imposto pago).

Nos modelos monofásico/bifásico na produção e/ou distribuição, a arrecadação do tributo se dá uma única vez sobre o produtor/indústria (ou também na distribuição, se bifásico). A vantagem é a grande facilidade de arrecadação e fiscalização, principalmente

em cadeias concentradas. O problema principal deste modelo, no entanto, é a tributação em cascata. Porque os produtos sobre os quais incidem o monofásico servem de insumos para outros também submetidos ao monofásico (e não há desconto de créditos dos tributos pagos), há o pagamento de tributo sobre tributo, havendo uma oneração excessiva da cadeia. Além disso, o monofásico pode incidir sobre todos os produtos ou apenas sobre alguns específicos (para evitar oneração excessiva). Neste último caso, pode ainda causar distorções no mercado, já que certos setores serão onerados e outros não.

O IVA, em comparação com os tributos monofásicos sobre a produção, também é mais vantajoso porque incide sobre cada operação e permite desconto dos créditos referente ao imposto pago nas operações anteriores. Isto quer dizer que a tributação é somente do valor agregado em cada operação – não havendo, portanto, oneração em cascata. Importante lembrar que o IVA surgiu, foi e tem sido implementado em todo o mundo em substituição a tributos monofásicos sobre a produção, justamente em razão dos problemas aqui apontados.

#### **2.4 Premissa 4: adoção de regime único para todos os setores de bens e serviços**

A tributação sobre o consumo por meio de um IVA, para ser eficiente, deve ser única, ou seja, não deve ter regimes especiais de arrecadação ou alíquotas diferenciadas para certos setores ou produtos. A tributação sobre bens e serviços precisa servir para arrecadar fundos aos cofres públicos, não para fazer política social, regional ou setorial. Diferenciações de alíquotas e adoção de regimes especiais criam sérias distorções e incentivos indesejáveis tanto na tributação em si quanto no mercado.

Além disso, é falacioso o argumento que postula que cidadãos de baixa renda, por gastarem mais com produtos da cesta básica, terão um benefício maior com a desoneração de produtos básicos que a população de alta renda. Quanto maior a renda, maior o gasto com qualquer tipo de produto (a exceção cabe somente aos bens inferiores). Daí porque, em termos absolutos, as pessoas de alta renda se apropriam de uma parcela maior dessa renúncia fiscal. Assim, melhor e mais eficiente seria tributar tudo e todos de forma igual e reverter a arrecadação em políticas sociais. Em outras palavras, os valores que deixam de ser recolhidos do consumo dos mais ricos, em virtude da desoneração dos alimentos e de outros produtos básicos, poderiam ser utilizados para financiar políticas sociais ou para a transferência de renda aos mais pobres. As famílias

de baixa renda seriam oneradas no consumo, mas tal oneração seria compensada com um montante maior a ser aplicado em políticas sociais a elas direcionadas advindas da tributação do consumo das famílias mais ricas. Em resumo, a distribuição de renda é mais eficiente quando feita via gasto público.

Cabe ressaltar que, ao se tributar de maneira diferenciada setores distintos, cria-se uma verdadeira confusão jurídica na qual produtores de setores mais tributados questionam, administrativamente ou na justiça, a classificação fiscal de seus produtos para tentar se enquadrar na menos onerada. São vários os exemplos na literatura decorrentes dessa litigiosidade. No Brasil, um exemplo simples é a inclusão do salmão no grupo de produtos pertencentes à cesta básica – fazendo, portanto, jus a uma isenção de Programa de Integração Social/Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (PIS/COFINS).

## 2.5 Premissa 5: respeito ao pacto federativo

Todas as tentativas de reforma tributária que propuseram a adoção de um IVA (incluindo a proposta da Assembleia Nacional Constituinte de 1988) foram barradas por conflitos político-federativos. O pacto federativo constitucional brasileiro implica dar igualmente à União, aos estados e aos municípios competência tributária. Este envolve três prerrogativas: *i*) criar e regular os tributos; *ii*) arrecadar; e *iii*) receber toda ou parte da respectiva receita. Ou seja, toda e qualquer proposta que diminuir alguma destas prerrogativas terá grandes chances de não ser aprovada.

Além disso, há um forte componente de *path dependence* (dependência da trajetória) – uma vez dada a competência tributária sobre certa base a certo ente federativo, é muito difícil retirá-la –, e a experiência das reformas passadas demonstrou que esta dificuldade acontece mesmo que se garanta manutenção das receitas via transferência. O que parece importar, tanto quanto a manutenção das receitas, é a prerrogativa de regular o tributo (conceder isenções, estabelecer alíquotas etc.). Assim, as propostas de reforma que modificam esta prerrogativa possuem grandes chances de não terem êxito político. É necessário, portanto, que a proposta de reforma leve este fator em consideração – manutenção de certa autonomia tributária dos entes federativos no que diz respeito à escolha das alíquotas e concessão de regimes especiais. Como não é possível que se mantenha esta prerrogativa por meio de um IVA – que deve ser, repita-se, aplicado uniformemente a todos os setores –, há que se garantir por



outra forma a manutenção deste poder federativo. A solução trazida nesta proposta é a adoção de um Imposto sobre Vendas a Varejo (IVV) dual, repartido entre estados e município, para conceder a estes entes a possibilidade de competência discricionária e, ao mesmo tempo, assegurar que o IVA não sofra interferências neste sentido.

## **2.6 Premissa 6: manutenção da destinação constitucional das receitas**

A Constituição de 1988 criou, de forma peculiar, um regime de vinculação das receitas por meio das contribuições especiais – ou seja, as contribuições PIS, COFINS, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e todas as demais têm a destinação dos recursos vinculada constitucionalmente. Tentativas de diminuição desta vinculação geraram conflito político e social em processos de reforma passadas. Ademais, garantir receitas da seguridade social também é questão de sobrevivência fiscal da União. Juridicamente, os impostos são tributos cuja receita é não vinculada e as contribuições têm destinação vinculada. Assim, para manter a vinculação da arrecadação à seguridade social, seria preciso criar uma contribuição sobre o consumo em nível federal.

## **2.7 Premissa 7: o novo modelo deve prever a tributação de novas tecnologias e usar o aparato tecnológico para arrecadar**

O sistema atual de tributação sobre bens e serviços foi formado basicamente na década de 1960. Desde então, várias inovações tecnológicas foram incorporadas em nosso ordenamento jurídico, embora ainda exista espaço para aprimoramentos. A adoção de um modelo IVA já resolve parte dos problemas, principalmente aqueles envolvendo conflitos de competência, pois tributa de forma igual bens e serviços. Uma proposta de reforma tributária deve prever como se dará a tributação dos bens intangíveis, por exemplo, além da gama dos novos serviços tecnológicos.

Ainda assim, a reforma também poderá se utilizar das novas tecnologias relacionadas à arrecadação – como o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) – para resolver problemas como repartição de receitas entre estados, com a adoção da alíquota do destino, e integração dos fiscos federal, estaduais e municipais com a adoção dos modelos duais de IVA e IVV.

Com foco na eficiência, o governo federal já buscou, com o SPED, promover a integração das secretarias de Fazenda federal e estaduais por meio de ações racionais

voltadas para padronização e compartilhamento de informações de cunho contábil e tributário. A premissa básica era que, com maior controle dos procedimentos fiscais e contábeis e maior agilidade no acesso a informações, a fiscalização seria mais efetiva. Na base desse projeto está a NF-e, que representa um modelo nacional de documento fiscal eletrônico e substitui a emissão do documento fiscal em papel, reduzindo custos, simplificando as rotinas dos contribuintes e possibilitando o acompanhamento em tempo real das operações comerciais pelo Fisco. Ou seja, estas inovações certamente poderão ser utilizadas para facilitar várias questões de cunho operacional envolvendo a reforma tributária que no passado não eram possíveis de serem feitas.

São inquestionáveis os benefícios já obtidos e que poderão ser aproveitados em um novo modelo de tributação do consumo com a implantação do SPED e da NF-e, tanto para as empresas quanto para a Receita Federal, pois garantem a padronização das informações, a agilidade no acompanhamento fiscal e contábil, a segurança e o controle. Isso redundará em redução de fraudes e conseqüente aumento na arrecadação. Há ainda outras vantagens desse sistema, como as inúmeras possibilidades de estudos geradas pela construção de bancos de dados a partir dos registros administrativos das NF-e.

### **3 PROPOSTA DE REFORMA DUAL E MODULAR DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO**

Diante das premissas anteriormente colocadas, propõe-se nesta parte um novo modelo de tributação do consumo no Brasil. A ideia é a criação de um regime de IVA dual, em que a tributação fique repartida entre União e estados – tal como já ocorre atualmente, mas de maneira insatisfatória. Além disso, tendo em vista que a tributação sobre os serviços passará à base do IVA estadual, prevê-se uma tributação das vendas a varejo por parte dos municípios. O IVV também é proposto para a esfera estadual, com a finalidade de permitir aos estados certa autonomia e discricionariedade com relação à diferenciação de alíquota e concessão de regimes especiais (já que, no IVA estadual, a utilização de tais prerrogativas não será possível). A proposta é, assim, fazer adaptações – separadamente, mas concomitantemente – nos regimes de tributação atual nos níveis federal, estadual e municipal para a criação de tributos do tipo IVA e IVV em dois níveis. A reforma seria repartida, então, em três módulos, como será detalhado a seguir.

### 3.1 Módulo 1: nível federal

No nível federal, propõe-se a adoção de duas medidas: substituição do PIS e da COFINS por um imposto ou contribuição sobre o consumo, do tipo IVA; e transformação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em um imposto seletivo, do tipo *excise tax*. Antes de prosseguir, cabe ressaltar que as mudanças dessa primeira fase demandam apenas leis infraconstitucionais para sua aprovação. Em outras palavras, a sua aprovação no Congresso Nacional é relativamente simples. Além disso, cabe ressaltar que nesse primeiro momento nada é alterado para estados e municípios, o que também facilita a aprovação dessa proposta. Vamos ser claros: no módulo 1, propomos a criação de um IVA federal que depende apenas de leis infraconstitucionais e que não origina atrito algum com estados e municípios. A simples aprovação do módulo 1 já traria expressivos ganhos de eficiência para a economia brasileira (decorrentes da simplificação tributária).

#### 3.1.1 Criação da Contribuição Federal sobre o Consumo (CFC): IVA federal

A primeira medida seria a substituição e adaptação do PIS e da COFINS para a criação de uma CFC, no modelo da técnica sobre o valor agregado. Pode-se partir da proposta de reforma daqueles, atualmente em debate no Ministério da Fazenda, e fazer alguns ajustes necessários para transformar a nova contribuição em um verdadeiro tributo sobre o valor agregado. Segundo as contas de nossa equipe técnica, a alíquota da nova contribuição, para manter o mesmo nível de arrecadação atual, deve ser de 8%.

As medidas que já foram propostas pelo Ministério da Fazenda e que podem ser aproveitadas para a nova contribuição são descritas a seguir.

- 1) Ampliação da possibilidade de creditamento para que a base corresponda ao real valor agregado (regra do crédito amplo, combinada com a regra de equivalência entre débito e crédito).
- 2) Adoção do crédito financeiro: ampliação do direito aos créditos, relativo à incidência na fase anterior, pela aquisição de qualquer bem ou serviço, independentemente de sua aplicação ou destinação.
- 3) Apuração tributo *versus* tributo com base nos documentos fiscais e nos valores arrecadados na operação anterior.
- 4) Fim do crédito presumido: igualdade entre débito na operação anterior e crédito na operação seguinte.

A proposta do Ministério da Fazenda, entretanto, precisa de ajustes pontuais para que a contribuição siga, efetivamente, um modelo tributo sobre valor agregado. Tais ajustes são elencados a seguir.

- 1) Incidência sobre todos que realizarem operações de venda ou produção de bens e mercadorias ou prestação de serviços, incluindo as pessoas físicas – pois, atualmente, o PIS e a COFINS incidem somente sobre a pessoa jurídica.
- 2) A base de incidência deve ser ajustada para incidir sobre receitas segundo um modelo de IVA (ajustes nas receitas imobiliárias e financeiras).
- 3) Fim das exceções e regimes especiais: adoção de alíquota única para todos os setores, bens, mercadorias e serviços.

As receitas da contribuição seriam vinculadas às mesmas destinações do atual PIS e da COFINS, não havendo, portanto, qualquer impacto em termos de financiamento sobre a seguridade social.

Essa proposta, tal como colocada, certamente criará divergências, especialmente com relação ao regime de tributação dos produtores rurais e do setor de serviços. Quanto aos primeiros, a divergência ocorre porque, pela sistemática atual, não há o recolhimento de PIS e COFINS no regime padrão por estarem organizados como pessoas físicas (as contribuições atuais só recaem sobre as pessoas jurídicas). Assim, no novo modelo, os produtores rurais passariam a ser obrigados a apurar e recolher a nova contribuição. Conforme as premissas expostas, não há necessariamente aumento da carga tributária para esse setor, pois o ônus tributário será dividido e há ainda a possibilidade de se creditarem tributos eventualmente pagos nos insumos. Para evitar excesso de burocracia, poderá ser adotado um sistema de substituição tributária para trás, para que o tributo fique diferido até a próxima operação, como já ocorre no Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

A segunda grande divergência será do setor de serviços, já que atualmente a maioria está submetida ao lucro presumido de apuração do Imposto de Renda para Pessoa Jurídica (IRPJ) e da CSLL, o que faz com que a arrecadação do PIS e da COFINS ocorra pelo sistema cumulativo, com alíquota total de 3,65%. O setor não será onerado na mesma proporção da alíquota a ser aplicada, tendo em vista que, pela lógica da tributação sobre o consumo, dividirá parte do ônus tributário com o consumidor final.

Conforme exposto, não pode haver qualquer diferenciação de alíquotas no regime da nova contribuição, de forma que o setor de serviços ficará submetido à mesma alíquota dos demais setores.

### 3.1.2 Transformação do IPI em imposto seletivo sobre certas bases

A segunda medida no nível federal é transformar o IPI em um imposto seletivo que incide sobre certos bens com externalidades negativas: combustíveis – possibilidade de unir com a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre as Operações Realizadas com Combustíveis (Cide-Combustíveis) –, veículos, cigarros e bebidas, por exemplo. As receitas seriam divididas com estados e municípios mantendo o patamar atual do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e dos demais fundos ligados ao IPI.

A simples aprovação dos itens 3.1.1 e 3.1.2 aqui expostos já seria suficiente para uma expressiva redução da complexidade tributária brasileira. Note que sua aprovação no Congresso Nacional é relativamente simples, dado que são necessárias apenas leis infraconstitucionais (não é preciso aprovação de Proposta de Emenda à Constituição – PEC) e nenhuma alteração é feita nos tributos estaduais e municipais. Esta é a grande vantagem de nossa proposta: ela é operacionalmente mais viável de ser aprovada pelo Congresso Nacional que as demais. Repare também que a aprovação do módulo 1 por este, por si só, já é suficiente para termos uma grande melhora tributária em nosso ambiente de negócios.

Somente após a aprovação do módulo 1 é que iríamos para a segunda fase de nossa reforma tributária. Esse é o caráter modular de nossa proposta. Ao dividi-la dessa forma, podemos aprovar cada módulo separadamente, facilitando, assim, sua aprovação e operacionalização em nosso ordenamento jurídico.

## 3.2 Módulo 2: níveis estadual e municipal

A segunda parte da reforma seria feita nos níveis estadual e municipal. A proposta é a criação de um imposto estadual sobre o consumo (nos moldes de um IVA) em substituição e por meio de uma adaptação dos atuais ICMS e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). A primeira mudança necessária é a do sistema de arrecadação da origem para o destino.

Essa mudança envolve a definição de três prerrogativas (que não necessariamente precisam ser tomadas ao mesmo tempo): *i*) aplicação da alíquota do estado de destino; *ii*) transferência das receitas para o estado de destino; e *iii*) administração e arrecadação pelo estado de origem. Pode-se começar apenas com adoção da alíquota do destino (o que acaba imediatamente com a guerra fiscal) e paulatinamente ir passando a receita para o destino, em um período longo de transição para evitar mudança abrupta do nível de arrecadação.

A segunda medida é a incorporação dos serviços na base do imposto, extinguindo-se o ISS. O imposto será administrado pelos estados, mas parte das receitas será repassada aos municípios. Além de terem as receitas de parte do imposto estadual, é possível propor a criação de um IVV para estados e municípios (que pode, na prática, ser um mero adicional da alíquota do imposto estadual sobre as vendas a consumidor final). A sua adoção cria incentivos para que estados e municípios fiscalizem o consumo – nele, como não há crédito em um próximo elo, pode acontecer a sonegação em um sistema de IVA. Além disso, a criação do IVV nos níveis estadual e municipal respeitaria o pacto federativo, já que teriam autonomia de fazer alterações de alíquotas e conceder eventuais isenções e regimes especiais. Por fim, o IVV dos estados seria uma maneira de estes ainda manterem certa discricionariedade com relação às alíquotas diferenciadas e à concessão de benefícios fiscais, já que no IVA estadual, para não criar distorções, esta prerrogativa não será possível.

Outras medidas de ajuste do ICMS e ISS ao modelo IVA seriam a adoção de uma base ampla de bens e serviços e do crédito financeiro, cálculo por fora, desoneração de investimentos e exportações e a disciplina, por lei complementar, das operações de importação e interestaduais, além da proibição aos regimes especiais e da concessão de benefícios fiscais (a alíquota interna, escolhida pelo estado, deverá ser única).

Necessário salientar que, com a adoção dos módulos 1 e 2, que pode ser feita concomitantemente, haverá somente três tipos de tributos: IVA, seletivos e IVV. Apesar de o IVA e o IVV terem sistemática dual, com repartição de regime entre União e estados (IVA) e estados e municípios (IVV), são, na verdade, tributos idênticos.

Assim, a composição das receitas da União, dos estados e dos municípios ficaria dividida como exposto no quadro 1.

## QUADRO 1

**Repartição das competências e distribuição das receitas entre os entes federativos**

	União	Estados	Municípios
Competência tributária (regulação e administração)	CFC (IVA federal). Impostos seletivos.	Imposto estadual sobre o consumo (IVA estadual). IVV estadual.	IVV municipal.
Distribuição das receitas	Totalidade da contribuição sobre o consumo. Parte dos impostos seletivos.	Parte do imposto estadual sobre o consumo (IVA estadual). Parte dos seletivos federais. Totalidade do IVV estadual.	Parte do imposto estadual sobre o consumo (IVA estadual). Parte dos seletivos federais. Totalidade do IVV municipal.

Elaboração dos autores.

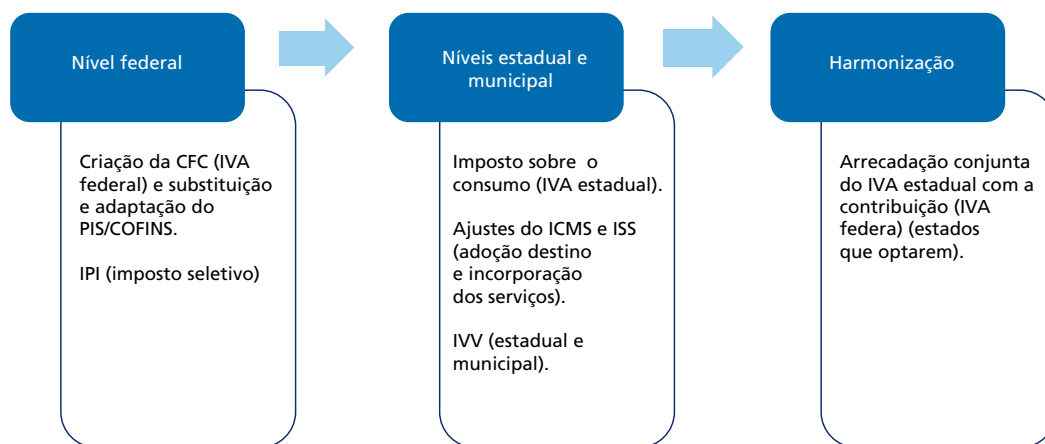
### 3.3 Módulo 3: etapa final e futura – harmonização da arrecadação da contribuição federal com o IVA estadual

Após a reforma no âmbito dos diferentes entes federativos, pode-se passar à terceira etapa: a harmonização completa da arrecadação da contribuição (IVA federal) com o IVA estadual. Nesta fase, os estados poderiam optar pela adoção do regime harmonizado, passando a tributar sob mesma base e regras da contribuição (IVA federal), com uma alíquota a ser escolhida pelo estado. A arrecadação e administração do imposto harmonizado poderia ser de responsabilidade da União em cooperação com os governos estaduais. A adoção do regime harmonizado dependeria de negociação com o estado, e poderia envolver como contrapartida a ajuda financeira por parte da União. Aqueles que não quiserem adotar o regime harmonizado continuam com o respectivo IVA estadual. Para os estados que optarem pela harmonização, haverá uma dupla vantagem: além de receberem uma contrapartida financeira da União para a adoção inicial do sistema, ainda diminuiriam os custos de arrecadação, fiscalização e administração do imposto. Em resumo, o processo pode ser visualizado na figura 1.

Uma vantagem desse sistema é que, do ponto de vista político, ele dilui o conflito federativo que surge com a proposta de adoção de um IVA abrangente, englobando este as contribuições, o ICMS e o ISS. A adoção da contribuição (IVA federal) já representaria um avanço para melhorar o sistema e serviria como modelo para os ajustes nas esferas estaduais e municipais, mesmo que as mudanças nos demais níveis não se concretizassem conjuntamente. Os estados, após os ajustes para criação de um IVA estadual, ficam livres para escolher manter este sistema ou adotar o modelo harmonizado. Ou seja, a negociação para a adoção do modelo fica mais individualizada com cada um dos estados, tendo eles ainda a opção de manter o regime do IVA estadual. Assim, ao

invés de ficarmos dependentes da concordância de todos os estados para implementar a reforma tributária com adoção de um único IVA, a ideia aqui é fazê-lo nos diferentes níveis (federal, estadual e municipal) e, ao final, deixar a critério dos estados a adoção de um regime harmonizado ou não. Isto facilita o processo de aprovação, já que dá margem à ampla independência de ação para estados e municípios.

FIGURA 1  
Módulos de implementação da reforma tributária



Elaboração dos autores.

## 4 CÁLCULO DAS ALÍQUOTAS

Nesta seção, apresentamos o cálculo e o valor das alíquotas necessárias para manter a arrecadação nos patamares atuais. Vamos adotar como base os valores referentes ao ano de 2016. A arrecadação do IPI, da COFINS e do PIS/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) está descrita no quadro 2.

Nossa reforma modular implica, em seu módulo 1, a criação de um IVA federal aliado a um imposto seletivo. A princípio, devemos ressaltar que a tributação do setor financeiro permanecerá inalterada. Isto é, o setor financeiro continuará a seguir as regras atuais, também permanecendo a elas sujeitas as arrecadações obtidas por meio da COFINS e do PIS/PASEP de entidades financeiras.



QUADRO 2  
Arrecadação de IPI, COFINS e PIS/PASEP (2016)

Impostos sobre bens e serviços (federais)
Arrecadação para impostos federais considerados:
<b>IPI total: R\$ 44,95 bilhões</b> Estados: 21,5% = R\$ 9,67 bilhões Municípios: 24,5% = R\$ 11,01 bilhões Fundos constitucionais (FNO, FNE e FCO) = R\$ 1,35 bilhão FPE + FPM + fundos = R\$ 22,03 bilhões União (excluindo FPM, FPE e fundos) = R\$ 22,93 bilhões
<b>COFINS total: R\$ 204,35 bilhões</b> Entidades financeiras: R\$ 19,50 bilhões Demais empresas: R\$ 184,86 bilhões
<b>PIS/PASEP total: R\$ 54,39 bilhões</b> Entidades financeiras: R\$ 3,14 bilhões Demais empresas: R\$ 51,21 bilhões

Fonte: Receita Federal do Brasil.

Elaboração dos autores.

Obs.: FNO – Fundo Constitucional de Financiamento do Norte; FNE – Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste; e FCO – Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste.

De acordo com os dados presentes no quadro 2, nossa nova forma de tributação precisa arrecadar R\$ 281,02 bilhões para substituir a COFINS, o PIS/PASEP e o IPI. Para calcular o valor das alíquotas de um IVA federal (para substituir a COFINS e o PIS/PAEP) e do imposto seletivo (para transformar o IPI atual num IPI seletivo), usaremos os dados da tabela de recursos e usos, de 2016, e das contas nacionais, de 2010, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).<sup>4</sup>

A evidência internacional sugere uma sonegação entre 12% e 17% do IVA em países da União Europeia. Como nosso arcabouço institucional talvez seja menos desenvolvido que o desses países, adotamos para fins de cálculo uma sonegação de 25% para nosso IVA federal (exceto para o caso do setor agropecuário, em que assumimos uma sonegação de 50%). Em resumo, estamos sendo bem conservadores para termos certeza de que a alíquota calculada será suficiente para manter os níveis atuais de arrecadação.

Nossa estimativa de valor adicionado bruto total – em reais, de 2016, pela tabela de recursos e usos (TRU) do IBGE – é de R\$ 5,42 trilhões. Desse total excluiremos os valores referentes ao setor financeiro e à administração pública (que não serão tributados pelo nosso IVA federal). Além disso, vamos assumir uma evasão tributária de 50%

4. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/economicas/contas-nacionais.html>>.

para o setor de agropecuária e de 25% para os demais setores. O quadro 3 apresenta o resultado de nossas estimativas.

**QUADRO 3**  
**Cálculo das alíquotas referentes ao IVA federal**

Alíquota IVA de 8% gera arrecadação de R\$ 240,6 bilhões (substitui PIS/COFINS sem setor financeiro).
Alíquota IVA de 9% gera arrecadação de R\$ 270,7 bilhões (substitui PIS/COFINS sem setor financeiro + IPI União).

Elaboração dos autores.

Precisamos agora calcular as alíquotas do novo IPI, que é o resultado da transformação do antigo IPI num verdadeiro *exception tax* (imposto seletivo). Para os cálculos referentes à alíquota do novo IPI, vamos assumir uma evasão fiscal (nos setores afetados por esse tributo) de 20%. Para evitar regimes especiais no IVA, setores com cobrança seletiva (aqueles que serão taxados pelo novo IPI) também terão cobrança desse imposto. Isto é, setores taxados pelo novo IPI também estarão sujeitos à cobrança do IVA. O quadro 4 mostra os valores arrecadados de acordo com as alíquotas utilizadas.

**QUADRO 4**  
**Cálculo das alíquotas referentes ao novo IPI**

Alíquota de 6% (por fora) sobre combustíveis, petróleo e gás, bebidas, fumo e veículos gera arrecadação de R\$ 53,05 bilhões (substitui IPI total).
Alíquota de 3% (por fora) sobre combustíveis, petróleo e gás, bebidas, fumo e veículos gera arrecadação de R\$ 26,53 bilhões (substitui IPI de estados e municípios).

Elaboração dos autores.

Obs.: Os valores já levam em consideração uma taxa de evasão fiscal de 20%.

A análise conjunta dos quadros 3 e 4 descreve um intervalo de opções de alíquotas para viabilizar o módulo 1 da nossa proposta – por exemplo, por meio de um IVA com alíquota de 9% aliado ao novo IPI com alíquota de 3%, ou, nessa mesma linha, por um IVA de 8% aliado ao novo IPI com alíquota de 6%. Em outras palavras, qualquer combinação nesse intervalo é capaz de viabilizar a primeira fase de nossa proposta de reforma tributária.

Essa análise mostra também que o módulo 1 de nossa proposta é amplamente viável, seja do ponto de vista político, seja do ponto de vista econômico-tributário. A simples implementação desse módulo é capaz de criar um IVA federal e simplificar a legislação tributária. Cabe ressaltar, uma vez mais, que o módulo 1 da proposta independe da aprovação do módulo 2. Isto é, o IVA federal pode ser criado sem a necessidade de aprovação de PEC e sem alterar questões de competência tributária de estados e municípios.

Vamos agora às contas referentes ao módulo 2 de nossa proposta: incorporar o ICMS e o ISS em nossa reforma tributária. Essa segunda fase requer necessariamente a aprovação de PEC, e também afeta os estados que voluntariamente decidirem aderir ao IVA. Ressalta-se, novamente, que a adesão dos estados é voluntária.

QUADRO 5  
**Arrecadação de ICMS e ISS (2016)**

Arrecadação de ICMS em 2016 = R\$ 413,9 bilhões.
Arrecadação de ISS em 2016 (estimativa com dados de 2015) = R\$ 60,66 bilhões.

Fonte: IBGE.  
Elaboração dos autores.

Para proceder à substituição do ICMS e do ISS pelo IVA (que estará incidindo exatamente sobre a mesma base do IVA federal), precisamos calcular o adicional necessário na alíquota do IVA federal para compensar tal substituição. Também será criado o IVV com liberdade total para estados e municípios legislarem sobre o tema. Algumas premissas devem ser ressaltadas:

- os estados e municípios terão discricionariedade para alterar as alíquotas do IVA e do IVV;
- a alíquota do IVA estadual será fixada pelos estados e terá receitas partilhadas com municípios (haverá uma única alíquota dentro de cada estado);
- as alíquotas do IVV serão definidas pelos estados e municípios;
- as alíquotas do IVA poderão variar entre estados, mas não entre produtos dentro de cada estado; e
- as alíquotas do IVV poderão variar entre estados, entre produtos e entre municípios, respeitando-se máximos e mínimos globais.

Para calcularmos as alíquotas do IVV, adotamos uma taxa de evasão tributária de 55%. As taxas de evasão tributária para o IVA são as mesmas especificadas anteriormente. O quadro 6 mostra o valor das alíquotas necessárias para manter a arrecadação municipal sem sofrer perdas de recursos.

O quadro 7 mostra o valor das alíquotas para a substituição do ICMS. As receitas do ICMS seriam substituídas por: *i*) parte dos impostos seletivos (novo IPI); *ii*) parte do IVA estadual; e *iii*) totalidade do IVV estadual. As taxas de evasão tributária são as mesmas adotadas anteriormente. As alíquotas dos seletivos destinados aos estados

seriam de competência tributária da União. Além disso, esta poderia aumentar em até 100% as alíquotas dos impostos seletivos a seu critério.

**QUADRO 6**

**Alíquotas de IVA e IVV para implementação do módulo 2 nos municípios**

Alíquota de IVV dos municípios	De 2% (municípios), gerando R\$ 28,9 bilhões para os municípios.
Adicional no IVA para municípios	Alíquota adicional do IVA de 1,5% geraria uma receita adicional de R\$ 45,1 bilhões para os municípios.
Valor arrecadado para os municípios: 2% de IVV + 1,5% de IVA = R\$ 74 bilhões.	

Elaboração dos autores.

**QUADRO 7**

**Alíquotas de IVA e IVV para implementação do módulo 2 nos estados**

Alíquota de IVV dos estados	De 2%, gerando R\$ 28,9 bilhões para estados.
Adicional do novo IPI para estados	Alíquotas adicionais dos estados para os impostos monofásicos (por fora): combustíveis (8%), petróleo e gás (4%), bebidas (4%), fumo (4%) e veículos (4%). Arrecadação total estimada: R\$ 48,7 bilhões.
Adicional no IVA para estados	Alíquota adicional do IVA de 11,5% gera arrecadação de R\$ 345,8 bilhões.
Valor arrecadado para os estados: 2% de IVV + parcela do novo IPI + 11,5% de IVA = R\$ 423,4 bilhões.	

Elaboração dos autores.

Os valores apresentados nos quadros 6 e 7 mostram que com as alíquotas indicadas é perfeitamente possível a implementação do módulo 2 nos estados e municípios. Os ganhos de simplificação tributária e eficiência econômica decorrentes da implementação do módulo 2 não podem ser subestimados, e têm potencial de alavancar o crescimento de longo prazo da economia brasileira.

A seguir são expostas as composições para o IVA e o IVV sugeridas pelas nossas contas.

1) Composição do IVA:

- a) União: alíquota de 8% gera arrecadação de R\$ 240,6 bilhões;
- b) estados: alíquota de 11,5% gera arrecadação de R\$ 345,8 bilhões;
- c) municípios: alíquota de 1,5% gera arrecadação de R\$ 45,1 bilhões; e
- d) total: alíquota de 21% gerando arrecadação de R\$ 631,5 bilhões.

2) Composição do IVV:

- a) estados: alíquota de 2%, com arrecadação de R\$ 28,8 bilhões;
- b) municípios: alíquota de 2%, com arrecadação de R\$ 28,8 bilhões; e
- c) total: alíquota de 4%, com arrecadação de R\$ 57,7 bilhões.

De acordo com essas informações, observamos que o IVA teria uma alíquota final de 21% e o IVV, de 4%. A tabela 1 descreve a alíquota incidente sobre o novo IPI e os respectivos setores afetados.

TABELA 1  
Alíquotas do novo IPI

Setor	Alíquota União (%)	Alíquota estados (%)	Alíquota total (%)	Arrecadação União (R\$) <sup>1</sup>	Arrecadação estados (R\$) <sup>1</sup>	Arrecadação total (R\$) <sup>1</sup>
Combustíveis	6	8	14	20.061,34	26.748,46	46.809,80
Petróleo e gás	6	4	10	10.277,29	6.851,53	17.128,82
Bebidas	6	4	10	4.528,81	3.019,21	7.548,01
Fumo	6	4	10	1.302,74	868,50	2.171,24
Veículos	6	4	10	16.880,24	11.253,49	28.133,73
<b>Total</b>				<b>53.050,42</b>	<b>48.741,18</b>	<b>101.791,60</b>

Elaboração dos autores.

Nota: <sup>1</sup> Valores arrecadados em R\$ milhões.

## 5 CONCLUSÃO E DESDOBRAMENTOS FUTUROS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

De maneira menos técnica, mas muito didática, podemos comparar nossa proposta de reforma tributária com a sétima temporada de Game of Thrones: uma sequência de acontecimentos que tem como seu maior mérito preparar a trama para o grande final que ocorrerá na temporada seguinte. O mesmo pode ser dito de nossa proposta: sua grande inovação reside em posicionar a discussão de maneira a fazer evoluir nosso sistema tributário para o próximo nível, sem nunca, no entanto, perder de vista o final a que queremos chegar.

No módulo 1 de nossa proposta, poderemos obter consideráveis avanços por meio de leis infraconstitucionais, sem a necessidade de aprovação de PECs. Esse fato torna possível avançarmos na discussão de um IVA federal sem nos preocuparmos com questões federativas ou de divisão de recursos.

No módulo 2, avançamos na elaboração de um IVA estadual, que pode ser complementado por um IVV estadual e/ou municipal. O importante aqui é manter o IVA livre de distorções. Para tanto, todos os subsídios e estímulos que estados e municípios queiram implementar devem ser possibilitados pelo IVV.

No módulo 3, adotando a experiência canadense, sugerimos uma harmonização voluntária entre os IVAs federal e estadual. O importante aqui é ressaltar o caráter voluntário de tal harmonização: os estados estariam livres para aderir ou não a essa proposta.

Nossos cálculos sugerem que um IVA com alíquota de 21% associado a um IVV com alíquota de 4%, e auxiliado por um novo IPI onerando o setor de combustíveis em 14% e os setores de petróleo e gás, bebidas, fumo e veículos em 10%, seria o suficiente para substituir a COFINS, o PIS/PASEP, o IPI, o ICMS e o ISS. Desnecessário dizer que os ganhos de simplificação tributária e de eficiência econômica de nossa proposta têm o potencial de incrementar o crescimento de longo prazo da economia brasileira.

Este trabalho procurou demonstrar, assim, as premissas que devem orientar um novo modelo de tributação do consumo no Brasil, bem como as linhas gerais da proposta e o cálculo das alíquotas. A ideia é que, em estudos a serem publicados posteriormente, possamos trazer mais detalhes da proposição – além de tratarmos de questões sobre os aspectos operacionais e da definição dos critérios de incidência dos tributos – e das propostas envolvendo a distribuição de receitas entre os estados com a adoção do princípio do destino.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, G. L.; OLENIKE, J. E.; AMARAL, L. M. F. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 25 anos da Constituição Federal de 1988**. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, out. 2013.

CARVALHO, A. X. Y. de. *et al.* Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil., A.X.Y. de. *In*: SACHSIDA, A.; SIMAS, E. E. S. (Org.). **Reforma tributária Ipea-OAB/DF**. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018.

MESSIAS, L. Contencioso tributário no Brasil é muito superior ao dos EUA. **Consultor Jurídico**, nov. 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/e7Pkb3>>.

STIGLITZ, J. E. **Economics of the public sector**. 3rd ed. [s.l.]: W. W. Norton & Company, 2000.

WORLD BANK. **Doing business 2015: going beyond efficiency**. 12. ed. Washington: TWB, 2014. Disponível em: <<http://www.doingbusiness.org/-/media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB15-Full-Report.pdf>>.

## **Ipea – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**

### **Assessoria de Imprensa e Comunicação**

## **EDITORIAL**

### **Coordenação**

Cláudio Passos de Oliveira

### **Supervisão**

Andrea Bossle de Abreu

### **Revisão**

Carlos Eduardo Gonçalves de Melo

Elaine Oliveira Couto

Lis Silva Hall

Mariana Silva de Lima

Rava Caldeira de Andrada Vieira

Vivian Barros Volotão Santos

Bruna Oliveira Ranquine da Rocha (estagiária)

Lorena de Sant'Anna Fontoura Vale (estagiária)

### **Editoração**

Aline Cristine Torres da Silva Martins

Carlos Henrique Santos Vianna

Mayana Mendes de Mattos (estagiária)

Vinícius Arruda de Souza (estagiário)

### **Capa**

Danielle de Oliveira Ayres

Flaviane Dias de Sant'ana

### **Projeto Gráfico**

Renato Rodrigues Bueno

*The manuscripts in languages other than Portuguese  
published herein have not been proofread.*

### **Livraria Ipea**

SBS – Quadra 1 - Bloco J - Ed. BNDES, Térreo.

70076-900 – Brasília – DF

Fone: (61) 2026-5336

Correio eletrônico: [livraria@ipea.gov.br](mailto:livraria@ipea.gov.br)









### **Missão do Ipea**

Aprimorar as políticas públicas essenciais ao desenvolvimento brasileiro por meio da produção e disseminação de conhecimentos e da assessoria ao Estado nas suas decisões estratégicas.

**ipea** Instituto de Pesquisa  
Econômica Aplicada

MINISTÉRIO DO  
PLANEJAMENTO,  
DESENVOLVIMENTO E GESTÃO

ISSN 1415-4765



9 771415 476001