

REFORMA TRIBUTÁRIA O FAMOSO IVA, ESSE DESCONHECIDO

O título chama atenção para a discussão paradoxal em torno da tributação do valor adicionado que vem marcando os debates em curso sobre reforma tributária no Brasil.

Nunca se defendeu tanto a adoção de um ou mais impostos sobre valor adicionado. Nunca tantos, com interesses tão divergentes, tiveram tanto consenso em torno de um imposto. Mas, quando se vai além da discussão sobre o nome, tipo do imposto, ou ainda sobre sua função numa reforma tributária, começa a confusão e a divergência.

Em tese, se sabe que um IVA é o melhor e mais moderno tributo indireto, que menos danos causa a competitividade, interna e externa, de uma economia. Na prática, o desconhecimento das boas técnicas de tributação do valor agregado começa na regulação e administração do ICMS e do IPI, os dois IVA's já existentes no país (há pouco muitos até desconheciam que esses já eram impostos da família do IVA) e agora salta aos olhos no aprofundamento dos debates da reforma tributária, sobretudo no caso das manifestações de autoridades fazendárias e na proposição das normas a serem inseridas no texto constitucional para regular o novo IVA.

O IVA, tão falado, mas tão desconhecido. Para subsidiar o atual debate da reforma tributária, este informe apresenta os aspectos conceituais mais básicos na aplicação de um IVA. Procura fazê-lo em uma forma simples e objetiva, com a seguinte estrutura: primeiro, são abordadas as diferentes formas de tributação das vendas; segundo, explicados os diferentes métodos de cobrança do IVA; e terceiro, apontadas as principais questões para a tributação do consumo em países organizados na forma de Federações.

1. COMO TAXAR BEM AS VENDAS E COM UM TRIBUTO DE BOA QUALIDADE ?

A tributação das vendas é equivalente a uma forma de tributação aplicada indiretamente sobre os gastos dos agentes econômicos. Existem quatro modalidades para a escolha da base de incidência:

- i) base de consumo geral, onde apenas o componente consumo da renda é tributado;
- ii) base de consumo seletivo, onde somente alguns bens são tributados;
- iii) totalidade da renda que inclui tanto o consumo quanto o investimento; e
- iv) totalidade das vendas, que tributa todas as transações da economia, inclusive as referentes ao consumo intermediário.

Quanto à imposição e recolhimento, o imposto pode ser arrecadado em um **único estágio** (sobre as vendas no varejo ou no atacado, ou sobre os produtores) ou em **múltiplos estágios** (sobre o valor adicionado ou sobre o faturamento das empresas).

A combinação entre as alternativas anteriores resulta em uma série de possibilidades. Dentre todas, **o imposto incidente sobre a totalidade das vendas**, sem que haja compensação do imposto pago anteriormente é o menos desejável, por tratar-se de um tributo cumulativo, incidente *em cascata*. Nesse caso, a carga tributária incidente sobre diferentes mercadorias depende do número de transações efetuadas até que as mesmas encontrem-se acabadas.

Tal imposto não é neutro no tocante às decisões de produção e alocação de recursos. Distorce preços relativos e estimula a integração vertical das empresas. Inibe o crescimento econômico através da taxação dos bens de capital, de forma direta ou indireta pela tributação dos insumos utilizados na produção desses bens. Causa sérios danos à competitividade dos produtos nacionais: no mercado externo, por não permitir completa desoneração das exportações; no mercado interno, quando os produtos importados não são tributados no país de origem segundo as mesmas regras.

Para evitar a cumulatividade é necessário que os impostos sobre vendas não onerem as transações intermediárias do processo de produção e distribuição de mercadorias. Sua base de incidência deve ser constituída apenas dos gastos finais dos agentes econômicos, o que significa que todos os bens e serviços devem ser tributados somente na proporção do valor que lhes é adicionado.

Se nestes gastos estão incluídas as aquisições de bens de capital tem-se o chamado IVA-Produto que, apesar de não apresentar os mesmos problemas que os impostos *em cascata*, não são recomendados pela teoria das finanças públicas por representarem um desestímulo ao investimento produtivo.

Por eliminação, a melhor escolha é aquela onde a base de incidência é a parcela consumo da renda. Os impostos com incidência seletiva sobre determinadas mercadorias (também conhecidos como *excise taxes*) devem ser complementares à tributação geral do consumo, pois a escolha exclusiva de uma base mais restrita traria a necessidade da imposição de alíquotas substancialmente mais elevadas para obter a mesma receita.

Existem dois mecanismos de tributar apenas os gastos finais dos agentes econômicos: ou tributa-se somente o último estágio da distribuição de mercadorias ou o valor adicionado em cada uma das etapas da produção e circulação. Isto é, a imposição e coleta podem se processar em estágio único, normalmente na etapa varejista, constituindo o chamado **imposto sobre vendas a varejo (IVV)**; ou em múltiplos estágios, correspondendo ao **imposto sobre valor adicionado (IVA)**.

O IVV e o IVA, em tese, produzem os mesmos resultados dado que a única diferença entre ambos reside na forma como a receita é coletada – sob o IVV, a receita é arrecadada de uma só vez, sob o IVA, o recolhimento é diluído ao longo da cadeia de produção e circulação de mercadorias. Na prática, contudo, esta diferença tem implicações que fazem com que o IVV e o IVA não possam ser considerados formas equivalentes de tributação:

i) quando é levado em consideração que, por razões econômicas e administrativas, não é apropriado incluir as vendas realizadas por pequenos estabelecimentos na base de cálculo, quer de um IVA ou de um IVV, em termos de arrecadação, é mais significativo o comprometimento engendrado pelas isenções quando o imposto é recolhido em etapa única.¹ Particularmente, a oferta de serviços no

¹ O comprometimento da arrecadação do IVA é menor porque a isenção pode ser parcial. Apenas o valor adicionado nas mercadorias produzidas por estas empresas não é tributado e o IVA relativo às transações precedentes, realizadas com agentes classificados como contribuintes, é recolhido normalmente. Sob um IVV, como a coleta é processada em um único estágio, sempre que uma isenção é concedida, o valor integral das vendas de um dado estabelecimento não é tributado.

varejo é efetuada por empresas de pequeno porte, indicando que é muito difícil tributá-la por meio de um IVV em comparação a um IVA. Isto implica que a base de incidência do primeiro, regra geral, é mais estreita que a do segundo, de modo que, para obter a mesma receita, sua alíquota deve ser majorada.

ii) as vendas dos varejistas são destinadas principalmente aos consumidores finais, mas existem casos onde são realizadas transações com propósitos produtivos e comerciais. Se todas as aquisições no varejo são tributadas pelo IVV, independente da sua finalidade, alguma cumulatividade não pode ser evitada. Para contornar o problema, a cada operação, há necessidade de distinguir entre as transações intermediárias e finais para que somente as últimas sofram a incidência do imposto. Além deste procedimento envolver um razoável grau de complexidade, nem sempre é simples operá-lo, o que significa que o IVA garante de forma muito mais eficiente a não tributação dos insumos adquiridos na etapa varejista.

iii) outra importante diferença entre os dois tributos reside na questão da evasão fiscal. Primeiro, à medida que o IVV não incidiu em estágios anteriores ao varejista é vantajosa a sonegação por meio da não emissão de notas fiscais. Segundo, a necessidade de majorar as alíquotas para obter uma arrecadação semelhante a de um IVA e o tratamento assimétrico dado às transações intermediárias e finais estimulam e, ao mesmo tempo, facilitam comportamentos desonestos. Finalmente, como a coleta do tributo ocorre em inúmeros pontos do comércio varejista cujas vendas, em boa medida, não requerem fatura e a única evidência de que as mesmas foram realizadas são as fitas das máquinas registradoras, a fiscalização do IVV é muito mais difícil que a do IVA.

Em resumo, um IVV é uma forma de tributação superior aos gravames incidentes sobre o faturamento bruto. Não obstante, é possível que alguma cumulatividade não possa ser evitada: como a que ocorreria no caso das transações entre varejistas e destes com atacadistas ou produtores. Além disso, é potencialmente suscetível a fraudes e, paralelamente, sua fiscalização é difícil de ser feita. Certamente, várias cláusulas poderiam ser introduzidas na legislação para contornar tais problemas, a questão é que isto pode se traduzir em aumento dos custos administrativos e da complexidade do sistema tributário.

Apesar do IVV ser qualitativamente superior a um imposto sobre o faturamento bruto, o IVA é defendido como uma forma preferível de tributação das vendas. É recomendável, primeiro, por atender ao ideal de se tributar as vendas por meio de uma base igual a do consumo geral, e, segundo, por sua imposição e coleta se dar em estágios múltiplos.

2. EXISTEM DIFERENTES MÉTODOS DE COBRANÇA DE UM IVA ?

O montante devido do IVA pode ser calculado segundo três métodos: adição, subtração e crédito fiscal.

No **método da adição**, o valor adicionado é calculado somando-se o pagamento feito a todos os fatores de produção, inclusive os lucros auferidos em determinado período.

O **método da subtração** apura o valor adicionado pela diferença entre o total das vendas e o total das compras de insumos. Nos dois métodos, uma vez encontrado o valor adicionado, aplica-se sobre mesmo a alíquota e chega-se ao imposto devido.

No **método do crédito** aplica-se a alíquota sobre o valor de cada venda, deste montante, subtrai-se o IVA arrecadado em cada compra. Ao contribuinte é concedido um crédito dos impostos pagos nas etapas anteriores que é abatido da sua dívida que surge quando uma nova transação é realizada.

Os três métodos divergem, portanto, quanto à forma de apuração do montante devido do imposto. Enquanto nos métodos da adição e subtração a alíquota é aplicada diretamente sobre a base tributária, no método do crédito, a alíquota incide sobre o valor de cada venda, mas o que determina o montante de imposto a recolher é a diferença entre a soma dos débitos de IVA relativos a cada venda e a soma dos créditos referentes a cada compra.

As diferenças com relação à forma de apuração do imposto possuem implicações que podem fazer com que um método seja preferível a outro. Defende-se aqui que a melhor forma de apuração é o método do crédito, sendo o da adição raramente utilizado para a tributação do consumo através do IVA.

As vantagens do método do crédito estão intimamente associadas ao fato das dívidas tributárias dos contribuintes estarem relacionadas entre si. Daí decorre um importante elemento autofiscalizador, maior eficácia para desonerar os investimentos, a possibilidade de utilização de múltiplas alíquotas (sem perda de receita) e a não tributação de certas mercadorias em função de propósitos sociais ou econômicos.

O elemento **autofiscalizador** reside no fato de que os contribuintes só têm direito ao crédito do IVA relativo à aquisição de insumos quando, através da emissão de notas fiscais, declaram sua própria dívida com o fisco. São poucos os incentivos ao subfaturamento, pois a empresa vendedora teria que arcar com o risco de ser descoberta e a compradora, na suposição de que a evasão estivesse fora de seu alcance, teria que recolher um montante maior de

imposto sobre suas vendas.²

No tocante à desoneração da aquisição de bens destinados ao ativo fixo, não é vedada a possibilidade de que o IVA cobrado segundo os métodos da adição e subtração incidam somente sobre o consumo, mas as chances de que os mecanismos adotados para cumprir este propósito não sejam eficazes não são pequenas.

Sob o método da adição uma medida apenas do consumo poderia ser obtida se os gastos correntes com bens de investimento fossem deduzidos quando da apuração do lucro líquido, mas, dada a complexidade envolvida neste procedimento, o IVA cobrado segundo este método usualmente está associado à imposição sobre a totalidade da renda. Sob o método da subtração, a desoneração dos investimentos requer que os bens de capital, no ano de sua aquisição, sejam deduzidos do valor total das vendas de um determinado contribuinte.

Embora o método da subtração não possua os mesmos problemas que o da adição, também apresenta desvantagens com relação ao método do crédito posto que, nesse caso, não é preciso excluir as mercadorias destinadas ao investimento da base de cálculo para cumprir a meta da desoneração. Para tanto, basta conceder ao contribuinte um crédito do IVA pago nas aquisições de bens de capital, que pode ser abatido de sua dívida tributária relativa à venda de produtos por ele fabricado ou distribuído.

O método do crédito é o único que permite a **diferenciação de alíquotas** nos diversos estágios da produção e circulação de mercadorias sem acarretar queda na arrecadação. Como o montante total de IVA coletado é determinado pela alíquota praticada nas transações finais, é possível praticar uma alíquota menor em um estágio intermediário da atividade econômica e recuperar a receita perdida na etapa posterior. Só haveria perdas se tal alíquota fosse praticada no último estágio; já com os outros métodos, a diferenciação de alíquotas sempre implica em queda na arrecadação.

Merece destaque o caso extremo da diferenciação de alíquotas que diz respeito às **isenções** que, para fins didáticos, são divididas em dois tipos: parciais ou plenas. No primeiro caso, as vendas de uma dada empresa são isentas de tributação, porém a mesma não tem direito a creditar-se do IVA coletado nas aquisições feitas de outras firmas. No segundo caso,

² O argumento de que um IVA cobrado segundo o método do crédito possui um elemento autofiscalizador não significa que não existe a possibilidade de sonegação, mas apenas que tal elemento não está presente em outras formas de tributação. Na verdade, o fato das dívidas tributárias dos contribuintes estarem relacionadas aponta para a existência de um instrumento através do qual o fisco pode cotejar as vendas de outros comerciantes com as faturas que indicam o crédito referente ao IVA que foi pago, mas, se este mecanismo de controle não é efetuado, não é de se esperar que, por si só, o risco de evasão seja pequeno ou nulo.

além da isenção nas vendas, é concedido um reembolso do IVA pago em etapas anteriores; em tal situação, diz-se que transação foi tributada a uma *alíquota zero*.

Sob os métodos da adição e subtração, em geral, não é possível conceder isenções plenas. Como a alíquota é aplicada diretamente sobre a base tributária, é difícil identificar o montante de IVA recolhido em todos os estágios que precederam a fabricação da mercadoria a ser isenta de tal sorte que um reembolso possa ser concedido. À menos que se praticasse em todas as etapas *uma alíquota zero*, sob estes métodos, só é possível conceder isenções parciais. Apenas o valor adicionado em determinada etapa da produção e distribuição de mercadorias pode ser isento de tributação. Isto se transforma em um grande obstáculo quando se tem por meta a desoneração de certos produtos, como, por exemplo, daqueles destinados ao consumo das classes de renda mais baixa e ao exterior.

Sob o método do crédito, mercadorias destinadas a fins específicos podem ser tributadas a uma *alíquota zero*, sem a necessidade de impor esta mesma alíquota nas etapas que antecederam a sua fabricação. Para tanto, basta isentar de tributação o valor das mercadorias em questão e conceder ao contribuinte um crédito referente aos tributos pagos em etapas anteriores. Este crédito pode ser abatido da dívida tributária oriunda de transações não isentas e, no caso em que exceder o montante devido, deve ser adequadamente devolvido, inclusive em dinheiro, se for o caso.³

Porém, vale ressaltar que a concessão de isenções deve ser feita de forma cuidadosa, especialmente quando aplicadas aos primeiros estágios da atividade econômica. As isenções parciais implicam na possibilidade de supertributação, pois o imposto devido na etapa seguinte não será calculado sobre o valor adicionado na fabricação de um dado produto, mas, sim, sobre o seu preço de venda. Já as isenções plenas, não provocam supertributação, mas interrompem a cadeia débito-crédito fazendo desaparecer aquele elemento autofiscalizador e estimulando comportamentos fraudulentos.

Por esta razão, é preciso evitar a utilização de expedientes que enfraquecem a cadeia débito-crédito. Dentre os mesmos, a concessão de um número excessivo de isenções é o menos recomendável, esta deve ser substituída pela cobrança de alíquotas reduzidas, sempre que for possível.

Em resumo, os principais méritos do método do crédito fiscal estão relacionados ao fato das dívidas

³ O método da subtração, sob determinadas condições, permite a concessão de isenções plenas. Contudo, como estas condições são muito restritivas, apontou-se o método do crédito como sendo o único que permite atingir este objetivo.

tributárias dos contribuintes não serem independentes entre si. Através da cadeia débito-crédito formada pelas diferentes etapas da atividade econômica tem-se um importante instrumento de fiscalização. É possível diferenciar alíquotas sem afetar o volume de receitas que se deseja arrecadar e desonerar os investimentos e as exportações sem recorrer a procedimentos excessivamente complexos.

3. QUAIS QUESTÕES SOBRE UM IVA TENDEM A SURTIR EM UMA FEDERAÇÃO ? ⁴

Dentre as principais vantagens de um IVA encontra-se o fato de que ao mesmo tempo em que o imposto possui um grande potencial de arrecadação minimiza a possibilidade de que a alocação privada de recursos seja afetada por motivos de natureza tributária. Além disso, um IVA mostra-se extremamente adequado às exigências colocadas pelo novo cenário internacional.

Tal cenário, marcado pelo aumento do fluxo de mercadorias transacionadas em escala mundial e pela formação de blocos regionais de comércio, implica que os impactos de determinada política tributária sobre as decisões dos agentes econômicos não estão mais circunscritos aos limites do território nacional. É essencial que tais decisões, bem como a competitividade dos produtos domésticos em relação aos fabricados em outros países, nos mercados interno e externo, também não sejam afetadas por motivos tributários.

Para tanto, recomenda-se a busca da **harmonização internacional** das regras domésticas de tributação das vendas através da adoção de um IVA e que o mesmo seja cobrado segundo o **princípio do destino**.⁵

Através desse princípio, o IVA é cobrado no local onde as mercadorias são consumidas. As exportações não são tributadas no país de origem, o que permite ao país importador tributar as aquisições externas segundo a mesma alíquota e de acordo com as mesmas regras impostas nas transações domésticas. Com isso, é assegurado que as possíveis vantagens competitivas entre produtos similares fabricados em distintos países não sejam explicadas por diferenças nos sistemas de tributação das vendas.

⁴ A literatura internacional denomina de "unidades subnacionais" os níveis de governo inferiores ao governo central/federal.

⁵ Quando um imposto é cobrado segundo o princípio da origem diz-se que o mesmo incide sobre todos os bens e serviços produzidos internamente. As exportações são tributadas, mas as importações não (nem ao entrarem no país nem em transações posteriores quando são incorporadas como insumos em outros produtos ou são revendidas). Com o princípio do destino, tributa-se apenas os bens consumidos no mercado nacional, neste caso, o imposto incide sobre a utilização dos produtos independente de terem sido fabricados internamente. As exportações são completamente desoneradas de tributação enquanto as importações são sujeitas ao mesmo sistema de tributação das vendas que os produtos domésticos.

Se, por um lado, é recomendável que os países expostos a um maior grau de abertura comercial busquem aproximar seus sistemas de tributação das vendas através da adoção de um IVA, por outro lado, não é imprescindível que, por exemplo, procurem equiparar ao máximo suas alíquotas, bases de cálculo e o administrem através de um procedimento idêntico. O fundamental é que suas respectivas autoridades tributárias encontrem instrumentos que garantam a cobrança do imposto de acordo com o princípio do destino. Nesse caso, é possível preservar um certo grau de autonomia sem maior comprometimento do cumprimento das exigências impostas pelo atual cenário internacional.

Para tanto, contribui decisivamente a existência de **fronteiras fiscais** entre os países, pois, mesmo que o fluxo externo de mercadorias tenha crescido em escala mundial, nos contextos onde sua movimentação não é livre de restrições legais, tem-se uma relativa independência entre as normas administrativas e legislativas referentes aos impostos sobre consumo cobrados em distintos países.

O principal problema em cobrar um IVA segundo o princípio do destino reside no fato de que sua operacionalização implica na quebra da cadeia débito-crédito. Para os contribuintes é vantajoso montar uma operação fictícia de exportação onde uma transação voltada ao mercado interno configura-se como uma venda ao exterior dando início a uma cadeia de sonegações. Também é grande o risco de evasão no país importador, pois, dado que o contribuinte não tem nenhum crédito a reclamar, é vantajosa a não declaração de sua dívida tributária através da emissão de notas fiscais.

A existência de barreiras fiscais, contudo, confere maior grau de autonomia à condução da política tributária e, ainda, auxilia na própria operacionalização do princípio do destino.

As exportações são sujeitas a controles alfandegários e, geralmente, estão associadas à emissão de documentos aduaneiros, o que se traduz em um instrumento para o fisco cotejar, caso seja necessário, esta documentação com o movimento físico de produtos. Além disso, a necessidade de que as transações internacionais sejam documentadas também cria dificuldades para que os contribuintes do IVA emitam falsas declarações de exportação posto que o preparo de toda papelada exige grande esforço e envolve custos.

No que tange às importações, o IVA pode ser cobrado juntamente com o imposto de importação quando as mercadorias passam pela alfândega e, dessa forma, evita-se que a cadeia débito-crédito seja interrompida no país importador.

A presença de fronteiras fiscais entre os países contribui para atenuar os possíveis impactos negativos da ausência de completa harmonização

entre os sistemas de tributação das vendas internacionais e, ao mesmo tempo, através dos controles aduaneiros, se traduz em um importante instrumento de fiscalização facilitando a adoção do princípio do destino.

Nos contextos federativos, a existência, dentro de um único mercado, de um ou mais impostos incidentes sobre uma base de cálculo comum, com competências atribuídas a distintos níveis de governos, sem que sejam harmonizados entre si, pode representar maiores custos administrativos e de cumprimento da dívida tributária para o fisco e contribuintes, respectivamente. Primeiro porque os esforços relativos ao recolhimento do IVA, bem como de sua fiscalização, são duplicados entre os governos central e subnacionais, e os contribuintes têm que lidar com duas legislações para cumprir sua obrigação com o fisco. Segundo porque na esfera subnacional estes esforços são multiplicados pelo número de unidades que a compõe, como também a quantidade de legislações a serem interpretadas pelos contribuintes que costumam operar em mais de uma jurisdição.

Isto significa que, antes de tudo, é fundamental a instituição de regras que estabeleçam um razoável grau de coordenação, vertical e horizontal. Especificamente, a **harmonização das práticas tributárias subnacionais** torna-se condição *sine qua non* quando da atribuição de competência às unidades locais para cobrarem seus próprios IVA's. Não apenas porque a ausência de coordenação horizontal aumenta os custos administrativos e de cumprimento da dívida tributária, mas, paralelamente, porque pode acarretar distorções nas decisões locais de produção, investimento, bem como de consumo.

Distintamente do caso das trocas internacionais, a adoção do princípio do destino no tratamento do comércio interestadual, por si só, não se traduz em um instrumento que garanta um razoável grau de independência entre as normas administrativas e legislativas dos IVA's subnacionais. Sem dúvida, a utilização deste princípio tem o mérito de conferir maior autonomia às unidades locais e, ao mesmo tempo, de diminuir o espaço para que o exercício desta autonomia tenha impactos negativos sobre as decisões dos agentes econômicos. Por exemplo, mesmo que as alíquotas sejam distintas, quando o imposto é cobrado no destino, em princípio, é indiferente para os contribuintes atuarem em qualquer uma das localidades dado que suas vendas para outras jurisdições são tributadas à alíquota praticada nas mesmas.

O problema reside no fato de que a ausência de fronteiras fiscais entre as jurisdições que compõem um mesmo nível de governo torna amplo o escopo para que as diferenças nos sistemas de tributação subnacionais afetem as referidas decisões. A adoção

do princípio do destino é condição necessária para garantir uma certa autonomia às instâncias inferiores de governo, porém, não é condição suficiente. Além disso, é imprescindível buscar um considerável grau de coordenação entre os IVA's subnacionais caso se tenha como objetivo a manutenção de sua neutralidade no tocante à alocação privada de recursos.

Nos contextos federativos, a adequação da tributação das vendas aos requisitos da **harmonização internacional** não se restringe à adoção de um IVA como principal forma de tributação cobrado segundo o princípio do destino, é necessário conciliar esta questão com a autonomia que se deseja para as instâncias inferiores de governo e, simultaneamente, evitar que esta autonomia seja utilizada em detrimento destas instâncias entre si ou da nação como um todo.

Na hipótese em que as dificuldades decorrentes da falta de coordenação interna pudessem ser adequadamente contornadas, resta ainda um outro problema: se, por um lado, exatamente pelo fato da movimentação de mercadorias entre as unidades subnacionais não contar com nenhum tipo de constrangimento legal é recomendável que seja adotado o princípio do destino nas suas transações, por outro lado, como adotar este princípio na ausência de fronteiras fiscais entre as mesmas e, paralelamente, contornar os obstáculos relativos à sua operacionalização?

Tais considerações indicam que nesses contextos não existe um único modelo de repartição de recursos oriundos da tributação do consumo a ser adotado. Em geral, o primeiro critério a contar para a escolha do melhor modelo é o da autonomia fiscal das unidades subnacionais – ou seja, o grau de liberdade para legislar, fixar bases e cobrar imposto. Contudo, a existência de transações interestaduais no mercado interno, sem fronteiras fiscais, significa que a liberdade para administrar o imposto não pode e não deve ser irrestrita.

Em países federativos, qualquer modelo de divisão de competências tributárias entre esferas de governo sempre ensejará um **conflito entre a autonomia pretendida pelas distintas jurisdições e o grau de coordenação necessária para minimizar os possíveis impactos negativos sobre a estrutura produtiva e a distribuição geográfica da produção**. É impossível atender isoladamente as demandas, tanto por autonomia local, quanto por coordenação e boas práticas tributárias. Os desafios são, primeiro, minimizar as contradições existentes entre esses dois objetivos, e, depois, no caso do IVA ser atribuído a competência subnacional, encontrar mecanismos que facilitem a operacionalização do princípio do destino. Neste último caso, especificamente, o desafio é buscar instrumentos tributários que, no mercado interno, substituam o papel exercido pelas fronteiras fiscais nas trocas internacionais.

Reproduz, resumidamente, o primeiro capítulo da dissertação de mestrado de Erika A. Araujo, *A Tributação do Consumo pela Sistemática do Valor Adicionado em Contextos Federativos: Problemas e Possíveis Alternativas para Lidar com a Questão*, defendida no Instituto de Economia da UNICAMP, em dez. 1999.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- McLURE, C. *Implementing a State VAT: Breaking the Logjam in Tax Assignment*. California: Hoover Institution, 1999, mimeo.
- MIKESELL, J. Changing the Federal Tax Philosophy: A National Value-Added Tax or Retail Sales Tax?, *Public Budgeting and Finance*, pp. 53-61, 1998.
- QUADROS, W. L.. *O ICMS e a Tributação do Valor Adicionado: uma Análise da Sistemática de Tributação do Consumo no Brasil*. Campinas: UNICAMP/Instituto de Economia, mai. 1994, dissertação de mestrado.
- REZENDE, F. e LOBO, T. Competências Tributárias em Regimes Federativos, *Revista de Finanças Públicas*, v. 362, pp. 33-39, jun./1985.
- ____ e SILVA, M.C. O Sistema Tributário e as Irregularidades Regionais: uma Análise da Recente Controvérsia sobre o ICM. *Monografia n° 13*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1974.
- VARSANO, R. ICM: A Definição, As Indefinições e uma Proposta de Reformulação. *Revista de Finanças Pública*, pp. 40-51, ago. 1984.
- TAIT, A. Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues. *Occasional Paper n° 88*. Washington: IMF, oct. 1991.