

Referência Bibliográfica: Federação - As administrações integradas das Fazendas Públicas Brasileiras como forma de solução dos problemas na harmonização dos IVA's no Brasil. 20 anos da Constituição Cidadã de 1988 - efetivação ou impasse. Rio de Janeiro: Forense, 2008, v. , p. 227-256.

A ADMINISTRAÇÃO INTEGRADA DAS FAZENDAS PÚBLICAS BRASILEIRAS COMO FORMA DE SOLUÇÃO DE PROBLEMAS NA HARMONIZAÇÃO DOS IVAS DO BRASIL

Misabel Abreu Machado Derzi

Professora Titular de Direito Tributário e Financeiro da UFMG.

Professora Titular das Faculdades Milton Campos.

Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT.

Membro da FONDAFIP-PARIS

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

Advogada e Consultora.

1. OS PRESSUPOSTOS INTANGÍVEIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Constituem pressupostos do sistema tributário e, pois, de qualquer reforma a ser sugerida, os princípios intangíveis da Constituição, como o princípio federativo e o Estado Democrático de Direito, com vistas à segurança jurídica, à liberdade, à justiça social e ao desenvolvimento, objetivos consagrados expressamente no art. 3º da Constituição da República. Destaquemos neste breve estudo, o federalismo, os IVAS brasileiros e a administração integrada entre as Fazendas Públicas, determinada pelo art. 37, XXII, da Constituição da República, introduzido pela Emenda Constitucional nº. 42/03.

Mesmo antes da Constituição de 1988, o processo de redemocratização já trazia uma lenta desconcentração da receita da União, por meio de fundos de participação mais generosos para Estados e Municípios. A Carta de 1988 somente corou esse processo. Aos poucos, não obstante, a União, por meio de alterações constitucionais (Fundo Social de Emergência, Fundo de Estabilização Fiscal e DRU – Desvinculação das Receitas da União) ou infraconstitucionais, obteve a reconcentração da receita e afastou o sistema tributário vigente, cada vez mais, dos ideais democráticos de fortalecimento do federalismo, da justiça e da redistribuição da renda.

Denunciando os vícios do sistema, especialmente no que tange ao ICMS, nesse particular aprofundados pelos Estados (guerra fiscal, alimentada pela injusta distribuição do imposto nas operações entre Estados produtores e consumidores líquidos; disparidade das legislações estaduais; diversidade de alíquotas, a provocar a cumulação de créditos estruturais, em especial nas operações interestaduais; perda de neutralidade do tributo e de amplitude da matéria tributável, em razão do crescente número de isenções e benefícios fiscais), a União apresentou vários projetos de reforma tributária, desde 1990. Invariavelmente, embora partisse de motivos reais, como os acima apontados, o Governo Federal empenhou-se, sem êxito, em apoderar-se do mais eficiente e produtivo imposto sobre o consumo – o ICMS.

Alcançando a União, por meio de emendas à Constituição, uma forte reconcentração de recursos, além da desvinculação de 20% da receita de

impostos e das contribuições sociais (DRU), desinteressou-se de outras revisões constitucionais mais profundas. Com isso:

a) manteve-se uma cumulatividade residual nociva, tanto no IPI quanto no ICMS, fator que, desde as origens, mesmo na década de sessenta, moldava tais impostos de modo mais desvantajoso em face do modelo europeu (IVA);

b) incrementou-se intensamente a arrecadação por meio de tributos plurifásicos e totalmente cumulativos (PIS, COFINS, CPMF), causadores de danosos efeitos na economia, no desenvolvimento e na competitividade da produção nacional; e

c) a carga tributária direta elevou-se a 37% do PIB, mal e injustamente distribuída.

Finalmente, no plano infraconstitucional, por meio de leis diversas, foi implementada a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, o que acabou por consagrar, entre nós, a existência de diversos IVAs paralelos, correndo desarmônica e cumulativamente: no plano federal, o IPI, o PIS e a COFINS; no plano estadual, o ICMS; e no plano dos Municípios, o ISSQN.

A existência, em nosso País, de IVAS que correm paralelamente, cumulando-se uns sobre os outros, é um dos grandes problemas a entravar o desenvolvimento produtivo. Obter um IVA amplo, mais simplificado e harmonioso, portanto, é meta que deverá enfrentar a difícil conciliação entre federalismo, justiça tributária e desenvolvimento produtivo.

Por sua vez, a Emenda Constitucional nº. 42, de 19 de dezembro de, assim dispôs:

“Art. 37.....

(omissis).....

XXII- as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.”

Várias problemas desencadeados pela proliferação de tributos, de fraude e de obrigações acessórias diferenciadas e às vezes redundantes, exigidas por Fiscos diferentes, assim como pela guerra fiscal entre os Estados Federados e os Municípios poderão ser reduzidos intensamente se as Administrações tributárias dos Entes políticos implementarem o disposto no art. 37, XXII, supra referido, conforme veremos.

Examinemos o problema à luz do princípio federativo.

2. O FEDERALISMO E A INCONVENIÊNCIA DOS TRANSPLANTES LEGAIS. DESMISTIFICANDO A NECESSIDADE DE FEDERALIZAÇÃO DOS IVAS BRASILEIROS.

Ninguém duvida da complexidade do sistema tributário nacional. Tal complexidade (até um grau razoável, do qual por vezes nos distanciamos), não obstante, é inerente aos sistemas contemporâneos, quer estejamos falando de países federais ou unitários.

Convencionou-se afirmar que a introdução de um verdadeiro IVA em nosso País, que conjugasse simplificação, harmonização e não-cumulatividade (em termos ideais), somente seria possível se fossem concentrados, dentro da

competência da União, o IPI + o ICMS + o ISSQN + o PIS + a COFINS. Vários projetos de reforma dessa natureza têm sido tentados, nos últimos quinze anos, desde o advento da Constituição de 1988, mas invariavelmente são postos de lado, inviabilizados pela reação dos Estados e dos Municípios, ciosos de sua receita e de sua autonomia fiscal, já tão debilitadas em face da União.

Na verdade, a federalização e a unificação dos IVAS brasileiros seriam a solução mais fácil e a mais eficiente, eliminando-se em definitivo a cumulação de uns sobre os outros¹.

Mas, ainda que em teoria não fosse difícil preservar a arrecadação somada de todos os tributos extintos e elaborar um sistema acurado e seguro da repartição da receita do IVA unificado entre os entes federados (i.e., automático, não sujeito a retenções por parte da pessoa titular do poder de arrecadar e destinatária do dever de redistribuir), a verdade é que a resistência dos Estados e Municípios a tal sistema é enorme, decorrendo do justo receio de desvio ou desvinculação da receita por parte da União (basta considerar o comportamento da Receita Federal relativamente às contribuições para a Seguridade Social que administra).

A bem dizer, em nenhum país federal a adoção de um grande IVA nacional se dá sem atritos e dificuldades. Cada qual encontra a sua forma ideal, compatível com a sua cultura administrativa, política e social, não sendo possível realizar-se o mero transplante da experiência de um país para outro.

É o que demonstra SÉRGIO PRADO, que, partindo de três diferentes concepções – **competência** (poder para legislar e regular o IVA), **administração e arrecadação** (poder de administrar, fiscalizar e arrecadar o tributo) e **apropriação da receita** – divide as combinações entre federalismo e tributação do consumo em quatro situações típico-ideais que resumem os mais importantes arranjos existentes ou possíveis, sem prejuízo da criação de outros.

O modelo 1 é o de um país federal altamente concentrado, em que o governo central cumula as competências legislativa, administrativa e arrecadatória do IVA, partilhando, por meio de transferência orçamentária, a respectiva receita com os demais entes federados. É o que se verifica em países como a Índia ou a Austrália, conhecidos pela precária autonomia dos entes estatais internos.

Outros arranjos prevêem uma relativa descentralização da administração e arrecadação do IVA, mas concentra-se o poder de legislar em mãos da União, quer integralmente como na Alemanha (modelo 2), quer em um certo grau, para garantir-se a uniformidade das normas que o disciplinam (modelo 3). A atual conformação do ICMS encaixa-se no modelo 3, enquanto as propostas de reforma tributária ora em discussão na sociedade e no Congresso Nacional aproximam-se do modelo 2, na medida em que apresentam uma radicalização maior em relação à uniformização, reduzindo o espaço deixado à autonomia dos Estados.

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

O modelo 4, por fim, contempla uma descentralização máxima dos poderes de legislar, arrecadar e apropriar-se da receita do IVA, não prescindindo – como o modelo 1, seu oposto – de um sistema de repartição da respectiva receita. É o que se tem, por exemplo, no Canadá².

Para nós é intransferível a experiência tributária da Índia, país – como o nosso – de grandes contrastes sociais e desigualdades regionais. O Brasil, não obstante, tem uma Federação mais antiga, com reconhecimento de maior autonomia tributária dos Estados, os quais, de resto, têm uma convivência muito mais ampla com a tributação plurifásica e – pelo menos tendencialmente – não-cumulativa do consumo³.

A experiência da Austrália, sempre segundo o Autor, é ainda mais centralizada do que a indiana, considerada a distribuição da competência tributária e da receita entre os entes estatais, pois o governo central vem mantendo o controle total das duas fontes básicas de recursos: a renda e o consumo⁴. Ademais, os Estados não tiveram uma real experiência com o imposto sobre vendas, sendo rechaçadas pela Corte Suprema, há décadas, as suas diversas tentativas de instituir impostos indiretos sobre o consumo.

Claras, portanto, as enormes distinções entre os sistemas tributários australiano e brasileiro. Lá os Estados sempre tiveram graves problemas de autofinanciamento, em razão da forte concentração de receitas no âmbito federal. Ademais, embora fosse competente, a União até há pouco não explorava exaustivamente o imposto sobre o consumo, por considerá-lo regressivo e pernicioso para a economia. Tal quadro perdurou até o final da década de noventa, quando a União substituiu o antigo imposto federal de vendas⁵ por um amplo imposto sobre vendas (*general sales tax*), sob a sua administração exclusiva, mas destinado a financiar os Estados.

No Brasil, como cediço, os Estados de há muito detêm larga competência para a tributação do consumo, da qual tiram receita altamente relevante. Além disso, por um erro histórico, sempre puderam tributar as exportações e as operações interestaduais.

Na verdade, o único imposto amplo sobre vendas, plurifásico e não-cumulativo (embora com graves defeitos nesse particular), próximo de um IVA, que o nosso sistema tributário conhece é exatamente o ICMS. Tais características explicam as dificuldades políticas de se cassar a competência dos Estados brasileiros em relação ao referido imposto ou a um futuro IVA.

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

² Cf. SÉRGIO PRADO. Equalização e federalismo fiscal: uma análise comparada. Alemanha, Índia, Canadá, Austrália. Rio de Janeiro. Konrad-Adenauer Stiftung. 2006, p. 28-3. Cf. Federalismo, um conceito em transformação histórica. *In* O Federalismo na Alemanha. Traduções. Konrad Adenauer Stiftung. São Paulo. 1995, no. 07, p. 3-14.

³ Na verdade, a Índia também praticou ou pratica a tributação sobre as venda interestaduais, com base no princípio da origem em sua forma pura, propiciando benefícios indesejáveis aos Estados mais ricos da Federação. Cf. SÉRGIO PRADO, op. cit. p. 320-321.

⁴ Cf. SÉRGIO PRADO, op. cit., p. 298.

⁵ Cf. SÉRGIO PRADO, op. cit., p. 251-253.

A transposição para o Brasil do modelo alemão, em que o IVA é integralmente disciplinado por normas federais uniformes, teria de ser acompanhada da importação de outros institutos peculiares àquele país, como o Conselho Federal, que dá aos Estados a faculdade de exercer uma forte interferência no processo de elaboração das leis da União, que podem afetar as suas finanças.

O Conselho Federal é formado pelos governadores dos Estados, por alguns de seus secretários e por outros membros dos respectivos governos (Constituição da Alemanha, art. 51). Quem sair do governo estadual automaticamente sai do Conselho. A meta é atenuar a influência político-partidária, pois os integrantes de um governo estão fortemente pressionados pelos problemas administrativos de seu Estado. O Conselho Federal tem a iniciativa da elaboração de leis federais e pode vetar as leis aprovadas pela Câmara Federal que considere prejudiciais aos interesses estaduais. Assim, a uniformização das normas relativas ao IVA e a outros tributos não prejudica os Estados federados.

Interessante observar que no federalismo alemão o Legislativo estadual perde competência, mas os Executivos estaduais participam ativamente da função legiferante da União (federalismo de "política conjunta", mais do que federalismo cooperativo).

Esta, de resto, a direção em que apontam os projetos de reforma tributária ultimamente apresentados no Congresso Nacional: unificação legislativa do ICMS e ampliação do papel do CONFAZ, que – embora perca a competência para autorizar incentivos tributários, que ficam inteiramente vedados – passa a elaborar o regulamento do imposto e a propor ao Senado o enquadramento dos produtos em cada uma das alíquotas previstas na lei complementar instituidora, entre outras funções. Trata-se, em grande medida, da formalização de um poder que já vem sendo empolgado – e nem sempre bem exercido – pelo CONFAZ, de que são exemplo os convênios definidores do fato gerador do ICMS em setores específicos (como as telecomunicações, Convênio ICMS nº 69/98, em que a extrapolação das balizas constitucionais e da Lei Complementar nº 87/96 tem sido acertadamente censurada pelo STJ).

Voltando à Alemanha, tem-se ainda que a massa dos tributos existentes naquele País, não apenas o IVA, apesar de em grande parte instituída pela União, é administrada e arrecadada pelos Estados, inclusive o imposto sobre a renda. Finalmente, o seu sistema de partilha de recursos, talvez o mais complexo de todo o planeta, funciona efetivamente e é apto a equilibrar o padrão de qualidade dos serviços oferecidos ao povo de cada Estado. Ele não se baseia apenas em transferências verticais (União → Estados), mas ainda em distribuições horizontais, feitas entre os próprios Estados, com vistas à equalização e à redução das desigualdades.

O Canadá, a seu turno, convive com a forte autonomia das Províncias, lideradas por Quebec. Lá o governo central tem competência para tributar a riqueza de todas as fontes, exceto os recursos naturais situados no território de cada Província, como o petróleo, o potássio, o asbesto e outros. Segundo a literalidade da Constituição, as Províncias só podem instituir tributos diretos, ficando, pois, impedidas de cobrar impostos sobre o consumo e excises. No entanto, como lembra SERGIO PRADO, a interpretação dos Tribunais, inspirada na forte tradição federalista, reconheceu-lhes o poder de instituir o imposto sobre as vendas ao consumidor final (como o *sales tax* norte-americano),

nas operações estritamente internas, considerando-o um imposto sobre a renda consumida.

Com a criação de um moderno IVA federal (*goods and sales tax*) em 1991, as Províncias foram estimuladas, mediante incentivos financeiros concedidos pela União, a harmonizar o seu imposto de vendas interno (*sales tax*) ao IVA federal. Apenas três Províncias, exatamente as mais pobres, acederam ao convite. A adesão de Quebec ao modelo federal veio em outras bases e exigências, a saber, a instituição em 1992 do próprio IVA estadual (o *Quebec sales tax*), harmonizado ao IVA federal mediante a transferência de toda a administração e arrecadação de ambos àquela Província, que redistribui parte de sua arrecadação ao governo central.

Ao todo, SÉRGIO PRADO reconhece a existência no Canadá de nove impostos diferentes⁶. Citemos a sistematização que o XIX Relatório do Conselho de Impostos da França faz do sistema canadense de tributação do consumo:

“Em resumo, o Canadá hoje está caracterizado pela coexistência de quatro regimes diferentes de impostos sobre o consumo:

1) Dois IVAs, um federal e outro provincial, diferentes, mas com uma administração do imposto pela Província. É a situação em Quebec. O IVA provincial se aplica sobre uma base que compreende também o IVA federal. A arrecadação de ambos os impostos é feita pelo departamento de receitas de Quebec, que assegura a administração do IVA federal devido a Ottawa.

2) Dois IVAs, federal e provincial, comuns, administrados pelo governo federal: é a situação das três Províncias atlânticas.

3) Um IVA federal, além dos impostos sobre vendas provinciais, administrados separadamente.

4) Um IVA federal único: é o caso de Alberta que não arrecada nenhum imposto geral sobre o faturamento.”⁷

Curiosamente, enquanto em nosso País se assiste a uma verdadeira guerra fiscal entre os Estados, no Canadá a competitividade entre as Províncias é atenuada, inexistindo hostilidade das demais pelo fato de Alberta, a mais rica dentre todas, sequer cobrar o próprio imposto interno sobre vendas.

Como observa o XIX Relatório do Conselho de Impostos, ao invés de graves manifestações sobre concorrência tributária entre as Províncias, “os debates fiscais no Canadá são, de fato, mais dominados pela problemática vertical (quais impostos devem ser devolvidos ao nível federal e provincial? Quais transferências entre o Estado federal e as Províncias?”⁸

Defende BEV DAHLBY, professor economista da Universidade de Alberta, que o modelo de Quebec – convivência de dois IVAS harmonizados, cobrados e administrados pelo Estado, sem cumulação econômica de um sobre o outro⁹, e sem os inconvenientes da manutenção de um imposto estadual com incidência única no varejo – deveria ser adotado pelas demais Províncias¹⁰. Eis os seus argumentos:

⁶ Cf. SÉRGIO PRADO, op. cit. p. 160.

⁷ Cf. La Taxe sur la Valeur Ajoutée. XIX Rapport au Président de la République. Conseil des Impôts. Paris. Ed. des Journaux Officiels, 2001, p. 326.

⁸ Cf. op. cit. p. 327.

⁹ Com efeito, o IVA do Quebec incide sobre a base tributária que já inclui o IVA federal, 7%. Por isso, teve sua alíquota reduzida para 7,5%, de modo que, no final, a alíquota total efetiva de ambos corresponda a 15%.

¹⁰ Cf. BEV DAHLBY. A Experiência do Canadá com o IVA federal e os impostos sobre o consumo das Províncias. Viabilidade do modelo canadense na área de livre comércio. In Revista

“Em uma série de artigos, BIRD e GENDRON (...) argumentaram que a experiência canadense com um sistema de IVA dual – um IVA federal e um IVA estadual separado – funciona muito bem, sustentando que este é o modelo que outros países desenvolvidos poderiam seguir. A experiência canadense levou outros a reexaminar as formas com que o IVA pode ser cobrado em um país federal, incluindo uma área de livre comércio como a União Européia. Vide KEEN e SMITH (2000), MCLURE (2000) e GENSER (2003).

O interesse em sistemas de IVA dual decorre de uma série de razões, incluindo:

- *o uso disseminado de sistemas de IVA pela maioria dos países desenvolvidos e por muitos países em desenvolvimento, com a notável exceção dos Estados Unidos;*
- *a adoção de formas mais descentralizadas de governo, especialmente no leste Europeu e em alguns países em desenvolvimento, e a expansão da União Européia;*
- *a visão convencional de que é apropriado conferir competência para instituição de impostos sobre a venda (sales taxes) no nível estadual ou provincial de governo em federação, porque o imposto de renda das empresas e, em menor grau, o imposto de renda das pessoas físicas, provocam muitas distorções se cobrados em governos dos estados.”¹¹*

De fato, a União Européia passou a estudar com interesse essa experiência depois que outros países federais foram incluídos na Comunidade.

Sobre os efeitos cumulativos do imposto sobre vendas no varejo, anota o autor que, embora estruturado como de incidência única, o imposto guarda substancial cumulatividade, na medida em que incide, uma primeira vez, na aquisição de bens de consumo e bens do ativo fixo do estabelecimento e, uma segunda vez, na venda das mercadorias do mesmo estabelecimento, cujo preço amortiza o custo daqueles bens já tributados. Esse fenômeno de dupla tributação dos investimentos, como ensina BEV DAHLBY, *“eleva os custos da produção e distorce as decisões da produção. Em particular, eleva os custos dos empreendimentos no Canadá e reduz a competitividade dessas firmas no mercado americano. O custo potencial dessa distorção foi revelado recentemente em um estudo de BAYLOR e BEAUSÉJOUR (...) Se, como presumem BAYLOR e BEAUSÉJOUR, metade do ônus do IVV recai sobre os insumos das empresas, então o ganho total em bem-estar seria de 6 bilhões de dólares, ao se substituir os 10 bilhões de dólares arrecadados com os impostos sobre os insumos das empresas por um IVA. Embora estes sejam cálculos muito grosseiros, eles refletem a distorção potencial causada pelos IVVs atuais, e as potenciais melhorias que poderiam ser alcançadas mudando-se os impostos provinciais (estaduais) sobre vendas para um sistema de IVA dual.”¹²*

Em resumo, temos, com a amostra dada do IVA em países federais, um exemplo da possibilidade extraordinária de combinações (além de muitas outras imagináveis). Por isso, não devem ser óbices ao aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro a eventual impossibilidade política de unificação do IVA em mãos da União ou a insistência dos Municípios em manterem o ISSQN, principal fonte de recursos das grandes capitais. Não é impossível, apesar da complicação legislativa e do número de pessoas tributantes, obter certa harmonização e, sobretudo, reduzir substancialmente a cumulatividade. Para isso, basta que o ICMS e o ISSQN sejam dedutíveis da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Internacional de Direito Tributário. Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte, Ed. Del Rey, nº. 04, p. 283-292.

¹¹ Cf. BEV DAHLBY, op. cit. p. 283-284.

¹² Cf. BEV DAHLBY, op. cit. p. 291.

A maior dificuldade, a perturbar a harmonia do sistema brasileiro, decorreu de um vício histórico: a competência concedida aos Estados para tributar as exportações e as operações interestaduais. No Direito comparado, quando os Estados-membros detêm competência para tributar as vendas, em geral esse poder restringe-se às operações internas (como se verifica nos EUA e no Canadá). A política do comércio exterior – aliada ao controle do câmbio e ao equilíbrio da balança comercial – deveria ter sido desde sempre monopolizada pela União. Ademais, a posterior vedação à tributação estadual das exportações desencadeou perda de receita e necessidade de compensação pela União, motivo de perenes conflitos e reivindicações dos Estados. Essas peculiaridades nacionais são entraves adicionais ao aperfeiçoamento do sistema tributário. Em segundo lugar, a incidência do imposto estadual sobre vendas nas operações interestaduais – como se dá no Brasil e na Índia – é fator de desequilíbrio entre os Estados federados, causa de concorrência desenfreada, que culmina em verdadeira guerra fiscal e em oportunidade para fraudes e sonegação.

3. AS DEFORMAÇÕES DECORRENTES DA GUERRA FISCAL.

O Brasil é país de dimensões continentais, que funciona com unidade territorial em um mercado integrado. A Constituição de 1988, na mesma linha das anteriores, dentro do território nacional, veda que Estados e Municípios criem discriminações tributárias (quer por meio de imposto, quer por meio de taxas sanitárias de inspeção ou de fiscalização) entre bens e serviços, em razão de sua origem ou de seu destino (art. 152). O objetivo é submetê-los a um tratamento equânime dentro de Estados e Municípios, de modo que possam circular livremente. Mas a Constituição não veda a incidência do ICMS nas operações interestaduais, como se sabe. E esse é um fator de dificuldades para o funcionamento harmônico do imposto.

Visando a essa harmonização, a Constituição adota certos princípios especiais em relação ao ICMS. Como esse tributo é de competência dos Estados, nas operações interestaduais, é necessário evitar que uma mesma mercadoria seja tributada tanto no Estado de origem como naquele de destino.

O objetivo não é apenas impedir a elevação do preço da mercadoria pela incidência da dupla carga tributária, mas sobretudo permitir, em relação a cada Estado, que os bens advindos dos outros possam concorrer em igualdade de condições com os locais. Para isso, como se sabe, existem duas soluções. A primeira, mais utilizada, é a de optar pelo princípio da tributação exclusiva no Estado de destino, solução própria dos mercados não integrados e aquela que se pratica no comércio internacional (inclusive pelo Brasil); a outra, adotada na Constituição para as operações interestaduais e única ajustada a um mercado perfeitamente integrado, é a tributação no Estado de origem (embora, financeiramente, haja uma repartição entre um e outro Estado, por meio do sistema de alíquotas interestaduais).

Pelo princípio do destino, as mercadorias e serviços saem livres de tributos do Estado de origem, e se sujeitam ao imposto no Estado de destino (ou importador). Para isso, o Estado de origem devolve o tributo pago nas operações anteriores (manutenção de créditos), de tal forma que os bens e serviços chegam ao destino livres de impostos, sujeitando-se então à carga tributária deste, em absoluta igualdade de condições com os locais. O sistema deixa aos Estados maior liberdade para estabelecer as suas alíquotas internas.

Com o princípio de origem, as mercadorias e serviços que circulam de um Estado a outro, independentemente de seu destino, incorporam no preço o

imposto pago no Estado de origem (ou exportador), inexistindo interrupção na cadeia do produtor ao consumidor final. É necessário, portanto, que o Estado do destino aceite os créditos gerados no outro, de modo que o imposto pago ao primeiro seja abatido daquele devido ao segundo. A tributação no Estado de origem é a mais evoluída do ponto de vista de uma integração político-econômica mas, em contrapartida, é forma complexa, porque exige um rigoroso controle interno sobre os incentivos e demais benefícios¹³, bem como uniformização de alíquotas. Observe-se que as diferenças substanciais entre um princípio e outro não se encontram apenas centradas no controle alfandegário, que é necessário e complexo no princípio do destino, mas sobretudo na forma da distribuição da receita do imposto entre os Estados envolvidos:

"No princípio do Estado de destino, que está hoje em vigor na CE, apenas o Estado do destino obtém receitas e o Estado de origem renuncia a uma tributação de sua exportação. No princípio da comunidade (ou Estado de origem), que deve valer em um mercado interno completamente integrado, não só o Estado de destino mas também o de origem obtém receita, na medida da mais valia produzida em seu território.

De acordo com o ponto de vista da Comissão (CE) o imposto sobre a mais valia comum todavia deve continuar a correr para o Estado do destino, por razões político-administrativas. Um Estado preponderantemente exportador não deve ficar em uma posição melhor frente à distribuição de receita até agora aplicada, nem um Estado preponderantemente importador deve ser colocado em posição pior.

As propostas da Comissão para a adoção do princípio do Estado de origem *"prevêem a necessidade de pagamentos de compensação posteriores do Estado preponderantemente exportador ao Estado preponderantemente importador. Os pagamentos não devem correr, todavia de um Estado a outro, segundo o ponto de vista da Comissão. Antes devem todos os Estados se reportar a um Fundo de Compensação. Estados-Membros, que são importadores líquidos, obteriam pagamentos do Fundo de Compensação e Estados-Membros que, como a República Federal Alemã, são exportadores líquidos, fariam pagamentos ao Fundo de Compensação"*.¹⁴

No Brasil, o princípio da origem, também chamado de "mercado integrado", é o único que se compatibiliza com a unidade político-econômica territorial. Não há sentido em optar por uma tributação no destino, pois:

- ela representa um retrocesso em relação à integração de mercado, que é princípio imperativo da Constituição;
- o objetivo de uniformização das alíquotas ficará totalmente comprometido, pois a adoção do princípio do destino implicará, automaticamente, a adoção de alíquota zero para todas as mercadorias, nas saídas para outro Estado;
- além disso, a tributação no destino gera cumulação de créditos estruturais – como ocorre na exportação – criando para o Estado de origem o dever de manter e de compensar os créditos relativos às operações anteriores, o que, em nosso País, é problema grave. Em regra os Estados prejudicarão os contribuintes que realizarem operações interestaduais, pois não lhes devolverão em dinheiro os créditos incidentes sobre as aquisições anteriores. Quando muito, a lei complementar federal determinará aos fiscos estaduais uma compensação

¹³ Cf. JOHN WILKINS. *Vat in the European Community: How it works and modifications planned for 1992*. Bulletin 1991, no. 7/8, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam; HUGO GONZÁLEZ CANO. *Análisis de los Sistemas Tributarios en el Mercosur*. Informe presentado en el Seminario ILDAT, Italia, 29 junio/06 julio 1992; LOTHAR SCHEMMELE. *Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft*. Karl- Bäuer - Institut des Bundes der Steuergahle e. V., Wiesbaden. Heft 65. Mai 1989.

¹⁴ Cf. LOTHAR SCHEMMELE. *Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft*. op. cit. pp. 26-27.

com outros débitos do contribuinte, prática difícil a que estes criam muitos obstáculos disfarçados. Com isso, o tributo se converte em cumulativo, em franco desrespeito aos princípios que o orientam universalmente.

A solução brasileira para a repartição das receitas entre os Estados envolvidos na operação ou prestação interestadual não foi a criação de um Fundo de Compensação, mas a atribuição ao Senado Federal de competência para fixar as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais. Como se sabe, a Resolução Senatorial nº 22/89 estabelece que, estando o Estado de origem localizado nas Regiões Sul e Sudeste do País (exceto Espírito Santo), mais desenvolvidas, as remessas de suas mercadorias e serviços de transporte e comunicação para as outras Regiões acarretam a imposição de uma de 7% (em vez da alíquota interestadual padrão, que é de 12%) para que o Estado do destino se aproprie de uma diferença maior em relação às alíquotas incidentes sobre as operações internas (18% - 7% = 11%). Essa diferença de tratamento, conforme a destinação, pretende uma integração, com neutralidade de resultados entre Estados produtores líquidos e Estados consumidores líquidos. Ressalte-se, finalmente, que a harmonização do ICMS se completa pela exigência de prévio convênio, firmado entre os Estados e pelo Distrito Federal, para a concessão e a revogação de incentivos, isenções e outros benefícios tributários (art. 155, § 2º, XII, "g").

Entretanto, a tributação das operações interestaduais tem servido para alimentar a guerra fiscal entre Estados e para desencadear tentativas de fraude e de evasão. Por meio de convênios legítimos (aprovados por todos os Estados interessados) ou sem convênio algum, os Estados criam uma série de exceções ao dever de pagar imposto, um verdadeiro mosaico de isenções, remissões, regimes especiais, créditos presumidos e outros favores, entrando em predatória concorrência, com o objetivo de atrair investimentos para o seu território.

Ao final, os benefícios fiscais, creditícios e financeiros concedidos por um Estado são anulados pela reação dos demais, em guerra da qual ninguém sai ganhando, mas que aprisiona as autoridades públicas a um corporativismo nocivo, reduzindo-se substancialmente as bases de incidência do ICMS, que deveriam ser amplas. Elevam-se as alíquotas do imposto para compensar as perdas advindas das derrogações, sobretudo aquelas incidentes sobre o consumo de massa de alimentos, remédios, combustíveis, energia e comunicação.

A reação do Supremo Tribunal Federal, apesar de firme, não é suficiente para estancar o fenômeno, dadas a velocidade e a sem-cerimônia com que os Estados substituem por outros os incentivos anulados pela Corte.

Anote-se que todas as propostas de reforma tributária ultimamente em debate no Congresso Nacional contêm dispositivo convalidando retroativamente os incentivos ilegalmente concedidos no passado, premiando os Estados infratores da ordem constitucional, em total desprestígio desta e da autoridade do STF.

4. A ADMINISTRAÇÃO INTEGRADA - UM FUTURO NÃO DISTANTE

Um importante comando, introduzido pela Emenda Constituição nº. 42/03 à Constituição, consta do art. 37, XXII, que determina: *“as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao*

funcionamento do Estado,.....atuação de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.”

Não obstante, os resultados desejáveis para uma verdadeira integração podem não ser alcançados entre nós, já que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm competência para legislar sobre a respectiva Administração Tributária e os convênios dependerão dos avanços, da boa vontade e da anuência de cada uma dessas pessoas estatais. Na Constituição Federal somente encontramos autorização para a edição de leis complementares, veiculadoras de normas gerais, relativas às licitações e contratações (art. 22, XXVII) ou de procedimentos em matéria processual (art. 24, XI). Inexiste a competência expressa da União para veicular normas gerais comuns, mínimas, obrigatórias para todos os entes estatais inclusive para a própria União, relativas à integração da Administração Tributária, hoje cada vez mais necessárias.

A Administração Tributária deve atuar em um mundo globalizado, altamente informatizado, em que a tecnologia permite a uma empresa ter seus ativos físicos e corpóreos localizados em determinado país, embora seus lucros, capital e patrimônio móvel migrem para outros sítios, em tempo incrivelmente rápido, às vezes simultaneamente aos negócios que lhes deram origem. As sonegações, as fraudes e as elisões lícitas ou ilícitas crescem em toda a parte. Grandes organizações transnacionais e nacionais superpõem-se aos arranjos territoriais soberanos dos Estados e desafiam arrumações federativas e confederativas dos entes políticos. A mundialização da economia e a regionalização de mercados e sua crescente integração demandam cada vez mais esforços conjuntos das Administrações fazendárias de diferentes países, com vistas à harmonização dos procedimentos e à colaboração contínua. Portanto, se a integração das Administrações fazendárias se faz premente no âmbito internacional, nada mais lógico e indispensável do que se efetivarem, entre nós, instrumentos ainda mais rápidos e unificados de comportamentos de colaboração, co-participação e compartilhamento entre os Fiscos dos entes estatais internos.

Em decorrência, a atuação eficiente dos serviços de Administração fazendária supõe a integração com serviços da mesma natureza nos países federais, de que é exemplo imbatível o modelo alemão, e supõe ainda a cooperação e harmonização recíproca dos serviços.

Uma primeira distinção: entre países diferentes, a referência comum será a de assistência ou de cooperação, tudo segundo o que dispuserem os tratados e convênios internacionais, respeitando-se o direito interno de cada nação envolvida, seja na

forma, seja no conteúdo. No âmbito de um mesmo país, no entanto, não são mais suficientes as informações e as colaborações tópicas, mas pode-se falar em *integração*, por força da qual se podem adotar normas comuns de harmonização do direito procedimental na forma e no conteúdo e de *ações compartilhadas* entre Fiscos diferentes. Mas, em regra, alguns aspectos comuns a todos os mecanismos de cooperação (internacionais e internos) devem ser registrados e observados, pois o cumprimento das normas de assistência e cooperação recíprocas pode ser oneroso, a saber:

a) é imprescindível que instrumentos normativos adequados regulem, ainda que de forma muito geral, a cooperação ou integração, postos em execução por meio de convênios ou lei interna;

b) a necessária observância dos ritos, das competências das Administrações e dos procedimentos a serem seguidos para a obtenção e transmissão das informações, estabelecidos naquelas leis ou convenção/tratado, sob pena de nulidade, ou da impossibilidade da utilização da prova irregularmente colhida para o lançamento e cobrança de tributos. É que, em princípio, as leis e a jurisprudência de diferentes países vedam a utilização dos dados coletados pelo Fisco, sem o pleno respeito das regras, sendo emblemática a sentença nº. 16424, de 21/11/2002 da Corte de Cassação italiana¹⁵;

c) obediência aos limites do uso das informações trocadas pelas Administrações, devendo ser respeitadas as normas sobre sigilo profissional e bancário, assim como os direitos e garantias à proteção da intimidade, a que podem estar submetidos os ordenamentos envolvidos.

Examinemos a evolução da assistência mútua entre Administrações de países diferentes no plano internacional, para nos certificarmos da importância de se promover seriamente uma integração nacional mínima. Naquele plano, o internacional, é referência, o art. 26 do modelo OCDE de convenções contra a dupla tributação. As colaborações administrativas entre Fiscos diferentes dependem, assim, dos tratados e convenções contra a dupla tributação assinados pelo Brasil com outros países, que observem aquele modelo. Na Unidade Européia, graças ao avanço de sua integração, os instrumentos para a mútua assistência administrativa, além dos tratados e convenções internacionais, derivam da Diretiva Comunitária 77/799 CEE do Conselho, de 19/12/77, modificada pelas Diretivas 79/1070 de 1979 e 92/12 de 1992, que abraçam três setores importantes como o imposto sobre a renda, o IVA e o imposto de transmissão; e ainda do Regulamento nº. 218/92 europeu, de 28/01/92, que contempla a colaboração no âmbito das trocas

¹⁵ Cf. LUIGI della VOLPE, UGO MARCHETTI e GIANCARLO PEZZUTO. I Modelli Comunitari di Attuazione della Cooperazione Amministrativa. In Lo Stato della Fiscalità nell'Unione Europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione. Tomo II. Coord. ADRIANO DI PIETRO. Ministero dell'Economia e delle Finanze. Torino. 2003. ps. 768-9.

intracomunitárias, pertinentes ao IVA. Do exame de todos esses instrumentos normativos, resulta que há limites objetivos neles impostos, como

1. nenhum Estado pode ser constrangido a adotar provimentos administrativos ou a fornecer informações com infração da própria legislação ou aos próprios prazos na matéria;

2. nenhum Estado-parte está obrigado a colaborar sem a condição de reciprocidade.

Há várias modalidades de colaboração e assistência. No art. 26 do modelo OCDE, podem ser utilizadas as trocas de informações, em caráter amplo; e as verificações simultâneas, a serem implementadas por meio de acordo técnico, que prevê a designação recíproca de representantes de cada Administração participante. De acordo com as Diretivas Comunitárias 77/799, de 1977, a de nº. 79/1070 de 1979 e a de nº. 92/12 de 1992, a principal forma de cooperação é a assistência prestada mediante requerimento de um Estado membro interessado, podendo as informações alcançar quaisquer documentos, atestados oficiais, termos de inquérito e investigações e outros, necessários no caso concreto, além de se poder instalar um sistema de assistência automática e voluntária. Mas ainda de acordo com as mesmas Diretivas, há a possibilidade de atuação “in loco” de funcionários da Administração Tributária de outro Estado membro, para uma colaboração mais eficaz.

Na verdade, os instrumentos mais céleres e eficientes foram introduzidos pelo Regulamento nº. 218/92, de 27/01/92, da Comunidade Européia, destinado a enfrentar os riscos de fraude e de evasão fiscal, em relação ao IVA, nas operações entre os Estado membros. Enumeremos as iniciativas determinadas a partir do Regulamento nº. 218:

a) criação obrigatória de um banco de dados básicos em cada Estado membro, contendo o código de identificação do IVA dos contribuintes que realizam operações intracomunitárias e as demais informações gerais relativas aos mesmos contribuintes;

b) criação de um órgão central como responsável principal, não exclusivo, para supervisionar as relações com os outros países da UE, no setor da cooperação administrativa (*Central Liaison Office*);

c) colaboração sistemática e permanente entre as Administrações, por via telemática, com a montagem de uma rede de informação, através do sistema V.I.E.S (*VAT Information Exchange System*), alimentado pelo *i listing*. O V.I.E.S é constituído de diversos *gateways*, um para cada Estado membro, ligados pela rede do IVA (*Value Added Network*);

d) colaboração em nível de assistência mais profunda e mais pessoal entre os organismos competentes, se as informações, mais gerais e superficiais contidas no banco de dados, **(b) (c)**, são

insuficientes. Nesse caso, o país requerente só pode acionar a Administração de outro, se, preventivamente, tiver esgotado as fontes de consulta internas de informação e se puder oferecer condições de “reciprocidade”, ou seja, se, em caso de necessidade, puder disponibilizar uma assistência análoga. Nesse nível de colaboração, as informações podem ser muito mais completas e pormenorizadas, como endereço do contribuinte que efetuou a operação intracomunitária; o tipo de transação feita; a natureza das mercadorias ou da prestação do serviço; o valor da transação; o tipo de documento (fatura, nota de crédito, boleto de consignação, etc.); a forma de pagamento, o banco utilizado, o transporte efetuado, etc.

Registre-se que o programa *Fidelis*, destinado a viabilizar uma Administração Fiscal única, ainda futura, foi adotado com a Decisão 2235/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho¹⁶.

Em resumo, seguindo as lições de FERNANDEZ MARIN, existem princípios que regem a assistência recíproca internacional como da **equivalência**, segundo o qual o Estado interpelado não pode fornecer informações, que lhe foram requeridas por outro Estado, se não poderia obtê-las segundo suas próprias disposições nacionais; da **reciprocidade**, que implica que o Estado requerente somente possa obter assistência de outro, na mesma medida em que está em condições de fornecê-la ao Estado interpelado; da **subsidiariedade**, segundo o qual o Estado requerente somente possa demandar assistência, após exauridas as possibilidades de obter informações mediante os procedimentos internos. Em relação ao uso da informação colhida com a colaboração ou assistência de outro país, destaca o autor, princípios como da **especialidade**, de acordo com o qual a autoridade que recebe a informação para determinado fim, não pode desviá-la para uso diferente, a não ser com a permissão expressa do Estado que a forneceu; da **confidencialidade**, que impõe que a autoridade que recebeu a informação de certo Estado não possa franqueá-la a terceiros países ou a particulares. De modo geral, existe o princípio da fidelidade, da lealdade e da cooperação leal no sentido do art. 10 do Tratado da Comunidade Européia¹⁷.

Ora, os avanços registrados acima, no plano internacional ou no direito comunitário, somente realçam a inadiável integração doméstica das várias Administrações Tributárias existentes em nosso País, em futuro próximo também colaborando e assistindo outros países latino-americanos de forma sistemática (não apenas topicamente, nos termos dos tratados internacionais já firmados pelo Brasil), em especial no MERCOSUL.

¹⁶ LUIGI della VOLPE e outros, op. cit. ps. 788-828.

¹⁷ Cf. FERNANDO FERNANDEZ MARIN, *Scambio di Informazioni tra Garanzia di Armonizzazione e Limiti all'Attività Nazionale di Controllo*. In *Lo Stato della Fiscalità nell'Unione Europea...*, op. cit. ps. 858-860.

Seja como for, alguns princípios que regem a assistência tributária internacional, acima referidos, são inteiramente aplicáveis no plano doméstico, como a **reciprocidade**, a **subsidiariedade** e a **confidencialidade**. É evidente ainda que, no Estado Federal, os deveres de fidelidade, de lealdade e de cooperação são mais fortes e inerentes ao próprio federalismo.

Em verdade, uma integração doméstica das Administrações Tributárias, de longa data é prevista entre nós, e, em tese, muito mais fácil. Tem sido promovida prevalentemente por meio de convênios. Assim estabelece o art. 199 do Código Tributário Nacional:

“Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.”

(O parágrafo único foi introduzido pela LC nº. 104, de 10 de janeiro de 2001).

A Constituição Federal, no art. 37, XXII, não fala apenas em assistência mútua, mas ainda em integração. Colaboração, assistência e integração desenvolvem-se, entre nós, por meio de convênios, que não obstante podem ser denunciados unilateralmente. A Lei nº. 7.711, de 22 de dezembro de 1988, que dispõe sobre formas de melhoria da Administração Tributária, em seu art. 2º. autoriza o Ministério da Fazenda a firmar convênios com as Fazendas Estaduais e Municipais; o Decreto nº. 1.058, de 21 de fevereiro de 1994, que estabelece um intercâmbio mais intenso entre órgãos e entidades da Administração Pública federal direta e indireta, em especial entre as Secretarias da Receita Federal e do Tesouro Nacional, de Fiscalização do Trabalho e do Ministério do Trabalho e do Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS, assim como o Decreto nº. 321/91 hoje perdem o sentido com a fusão das arrecadações na chamada “Super-Receita Federal”. Em 1988, firmou-se o Convênio ICM nº. 01/88 (DOU de 15/04/88, pelo Ato COTEPE/ICM 04/88), dispondo sobre medidas que visam ao incremento da arrecadação da União, dos Estados e do Distrito Federal, através da ação conjunta das respectivas Administrações Tributárias, criando fiscalização integrada, base de dados comum, uniformização e aperfeiçoamento das informações em especial para apuração das operações interestaduais; o Convênio ICMS 147/93, alterado pelo Convênio

ICMS 87/94, estabelece a cooperação entre Estados Federados e o Departamento de Polícia Federal no planejamento, coordenação e execução de atividades conjuntas, concernentes à fiscalização na circulação de mercadorias e serviços correlatos em relação a contribuintes e responsáveis por tributos estaduais; o Convênio 13/96 (posteriormente revogado pela Portaria nº. 1.165/98 da SRF) dispunha sobre a cooperação técnica entre o Ministério da Fazenda e as Secretarias de Fazenda, Finanças e Tributação dos Estados e do Distrito Federal, estabelecendo amplas bases para disponibilização de informações, intercâmbio, realização de ações conjuntas e criando o Grupo Gestor do Convênio de Cooperação Técnica (GG-CCT). No âmbito do Estado de Minas Gerais, a Lei 5894/72 e Lei 13759/00 autoriza o Estado a firmar convênios com as Prefeituras Municipais para o estabelecimento de bases de cooperação administrativo-fiscal com a emissão de modelo padrão para esse fim.

Com vistas à informatização do sistema de fiscalização e informação, destaquem-se o Convênio-ICMS interestadual 115/03 e a Lei federal nº. 8218, de 29 de agosto de 2001, modificada pela Medida Provisória nº. 2158-35/01. O Decreto federal nº. 6.022, de 22 de janeiro de 2007, invocando expressamente o citado art. 37, XXII, da Constituição da República cria finalmente o SPED-Sistema Público de Escrituração Digital, com vistas ao fluxo único e computadorizado de informações. Embora o sistema seja federal, mediante convênio, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão ser usuários do SPED.

Os desafios contemporâneos, na nossa opinião, exigem mais. Verdadeira integração, por meio da edição de normas gerais, a serem implantadas por lei complementar federal e incorporadas pela legislação interna de cada Pessoa estatal, sem prejuízo da edição dos convênios operacionais. Para isso, seria necessário que se introduzisse licença expressa na Constituição da República. Além disso, os passos adotados até agora – como padronização de informações, de escrituração, de declarações e da nota fiscal e sua digitalização – não configuram ainda o que se deve almejar: uma verdadeira **integração administrativa** das Fazendas Públicas.

4.1. PORTAL ÚNICO - Se os países da União Européia podem, por que não o Brasil?

A União Européia, desde 2002, tem experimentado soluções muito interessantes, em especial no âmbito do comércio eletrônico, que podem ser utilizadas em nosso País, para os impostos sobre o consumo de modo geral, inclusive de bens tangíveis.

O desenvolvimento do comércio eletrônico tem acarretado uma série de implicações multifacetadas, econômicas, ambientais,

sociais e políticas, verdadeiro desafio para os governos em especial para o controle, a fiscalização e a arrecadação dos tributos. *“Modos aceitos de fazer negócios são profundamente alterados. A distância econômica entre produtores e consumidores encolherá, intermediários tradicionais serão substituídos, novos produtos e mercados serão criados, e novos e distantes e próximos relacionamentos serão forjados entre negócios e consumidores e entre diferentes partes de empresas globais. Novos desafios crescerão em áreas como a tributação, em que os governos continuarão a buscar elevar a receita sem distorcer as escolhas econômicas ou tecnológicas. Tais mudanças requerem um redirecionamento tanto da efetividade das políticas governamentais em relação ao comércio como das práticas e procedimentos comerciais tradicionais, a maioria das quais formadas com base em uma imagem muito diferente.”*¹⁸

Além da rapidez das transformações e do encurtamento das distâncias, a redução dos custos do comércio eletrônico, que pode suprimir os tributos e os ônus da distribuição e da postagem, em relação ao comércio de revistas, jornais, livros, cursos, projetos e planejamentos em geral, consultoria e assistência técnica, programas de informática e música cedidos à distância, estabelece uma desigualdade afrontosa, que pode inviabilizar o mercado tradicional.

A Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômicos (OCDE), desde o final de década de 90, vem promovendo trabalhos e pesquisas sobre a tributação do *e-commerce*, com vistas ao estabelecimento de pontos mínimos de consenso de caráter político, econômico e jurídico. A Conferência Ministerial realizada em OTTAWA, Canadá, e promovida pela OCDE em 1998, intitulada *“A Borderless World – Realising the Potential of Eletronic Commerce”* definiu princípios e recomendações, agrupados nas conhecidas *“Ottawa Taxation Framework Conditions”*. Entre tais princípios foram incluídos a **neutralidade** da tributação; a **eficiência**; a **certeza** e a **simplicidade**; a **efetividade** e a **equidade**; e a **flexibilidade**.¹⁹

Em relação aos impostos sobre o consumo, é importante realçar as três recomendações, extraídas do Relatório de 1988, OTTAWA, que se seguem:

- As regras para a tributação do consumo nas transações eletrônicas internacionais deverão adotar o critério do destino, de modo que a tributação ocorra onde se deu o consumo;

¹⁸ Cf. OECD. *Eletronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*. Committee on Fiscal Affairs, junho de 2000. Disponível em www.oecd.org/dataoecd/40/49/2752211.pdf

¹⁹ Cf. OECD. *Eletronic Commerce...op. cit.* p.1.

- Para propósitos fiscais e tributação do consumo, o fornecimento de produtos digitais não deverá ser tratado como fornecimento de bens tangíveis;
- Nas situações em que empresas e outras organizações de um país comprem serviços e bens intangíveis de fornecedores estrangeiros, os países deverão considerar o uso da substituição tributária, autolançamento ou outros mecanismos equivalentes que garantam proteção imediata às receitas tributárias e à competitividade com fornecedores locais.²⁰

Com razão, ALESSANDRA BRANDÃO TEIXEIRA observa que a Lei Complementar 116/03 adota para o comércio internacional (inclusive eletrônico) as mesmas regras recomendadas pela OCDE, optando pela tributação no destino ou consumo,²¹ embora a regulação da matéria tenha sido excessivamente concisa, para hipóteses tão complexas, em que muitos Municípios terão dificuldades de adaptação. Acresce ainda que o tratamento do fornecimento de produtos digitais não mereceu nenhuma regra especial do legislador complementar. Enquanto vários países têm equiparado o fornecimento de produtos digitais às prestações de serviços, dessa forma diferenciando-o do fornecimento de bens tangíveis, como recomenda a OCDE, a Lei Complementar nº. 116/03 não avança em relação a essas tormentosas questões.

É evidente que existem transações de natureza diferente, todas de alguma forma e, em algum momento, utilizando-se da *Internet*. Assim sendo

a) há comércio eletrônico de bens e mercadorias (e mesmo de serviços), contratado por via telemática, que deve seguir as regras gerais do comércio tradicional, pois a execução envolve saída física de bens ou prestação de serviços, que também se materializam em bens corpóreos. Como alerta o XIX Relatório do Conselho de Impostos da França²², esse grupo configura o maior número das transações decorrentes da *Internet*. Em decorrência, as dificuldades de tributação, de controle ou de fiscalização não diferem daquelas inerentes ao comércio padrão;

b) existem também prestações de serviços, executados por via eletrônica (como atividades pedagógicas, agências de viagem, intermediação financeira), mas contratados segundo as regras da territorialidade, aplicáveis às prestações de serviços. Segundo o XIX

²⁰Cf. OCDE. *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, 08.10.1998, p. 5. Tradução de Alessandra Machado Brandão Teixeira. Disponível em www.oecd.org/dataoecd/46/3/1923256.pdf

²¹ Cf. A Incidência do ISSQN na Importação de Serviços. Tese de Doutorado. Ed. Renovar, 2006, no prelo, p. 241.

²² Cf. XIX Relatório ao Presidente da República do Conselho de Impostos da França. Imposto sobre o Valor Acrescido. In *Revista Internacional da ABRADT*, Belo Horizonte, vol. 2, Del Rey, p. 516.

Relatório do Conselho de Impostos, a “*Corte de Justiça da Comunidade Européia já se pronunciou, em 1997, no sentido de considerar da mesma maneira as prestações de serviços (financeiros no caso em tela) tomados sob uma forma tradicional ou sob uma forma eletrônica*”²³;

c) finalmente, temos de referir as vendas de bens intangíveis, contratados e liberados por meio da rede eletrônica, de forma imaterial e em tempo real. Esse o caso da venda de música, de livros, revistas e jornais, de programas de informática, etc., totalmente digitalizados.

Como se pode observar, as situações registradas nas letras **a)** e **b)**, trata-se de um consenso internacional, não devem merecer tratamento diferenciado daquele que lhes é conferido no comércio tradicional. Mas a situação **c)**, em que a imaterialidade é total, sendo a transação contratada e executada, inteiramente, por meio da via eletrônica, sem liberação física de mercadorias, foi definida como **prestação de serviço**, segundo a Conferência de OTAWA, da OCDE, realizada em outubro de 1998. A França, seguida por outros Estados da União Européia, implementou esse entendimento por meio de uma instrução de fevereiro de 1996, “*prevendo que a cessão à distância, sem suporte, de programas standards, constituía uma prestação de serviços imaterial*”, entendimento que foi estendido pela resposta ministerial, de 05 de junho de 2000, ao conjunto do comércio eletrônico *on line*.²⁴

Portanto, na França e em outros países europeus, todo o comércio eletrônico imaterial foi identificado a prestações de serviço, o que é possível pela forma ampla e residual com que os europeus disciplinaram o IVA. Aquilo que não configura operação de circulação de mercadorias será identificado com uma prestação de serviço (basta que se crie uma utilidade). A atribuição da natureza de serviço ao comércio *on line* acarretou, inicialmente, a imposição do mesmo regime jurídico inerente aos serviços, ou seja, a regra aplicável seria a do **regime geral de tributação de acordo com o local em que se encontrasse estabelecido o prestador de serviços** (regra geral similar àquela do art. 3º. da Lei Complementar nº. 116/03), se não fosse o advento da Diretiva 38/2002 do Conselho da União Européia, como veremos mais à frente. Portanto, nesses países, algo que poderia ser considerado uma operação de circulação de mercadorias (se estivesse na forma de aquisição convencional, com suporte material, de programas padronizados de informática, *software* de prateleira), torna-se uma prestação de serviço se for concretizado inteiramente por via eletrônica, sem suporte material. Nesse ponto seguiu-se orientação da própria OCDE.

²³ Cf. CJCE, 5 de junho de 1997, SDC, *apud* XIX Relatório ao Presidente..., op. cit., p. 515.

²⁴ Cf. XIX Relatório ao Presidente da República, op. cit. p. 516.

Mas esse não foi o caminho adotado no Brasil. A Lei Complementar nº. 116/03 não regulou separadamente a incidência do ISSQN sobre o comércio eletrônico, ou seja, os serviços prestados por meio da via cibernética estão disciplinados de forma idêntica àqueles contratados e prestados pela forma convencional. Então as regras de territorialidade são também idênticas, quer nas transações convencionais, quer nas eletrônicas. Se os serviços são realizados por um prestador, sediado em território de algum Município brasileiro, estando o tomador ou consumidor no mesmo ou em outro Município brasileiro, então serão observadas as regras estabelecidas no art. 3º. da mesma Lei Complementar (com as exceções ali consignadas). Como se sabe, nas operações domésticas, o imposto será devido, em regra, ao Município onde se localizar o estabelecimento prestador do serviço (princípio da origem). Devedor do imposto será o prestador dos serviços. Mas nas prestações internacionais, com as modificações introduzidas pela Lei Complementar nº. 113/03, em que o prestador do serviço está localizado no exterior do País, aplica-se o princípio do destino, firmando-se a competência do Município onde se localizar o tomador ou o intermediário do serviço. Esses critérios, assim estabelecidos no art. 3º., não se alteram em face do comércio eletrônico.

Tal enquadramento legal corresponde à **neutralidade fiscal**, diretriz recomendada pela conferência da OCDE em OTAWA, de 1998, segundo a qual a tributação dos serviços prestados via *Internet* deve corresponder àquela dos serviços que se executam de modo tradicional. Mas em se tratando de comércio eletrônico, o tratamento rigorosamente igual pode desencadear uma série de inconveniências do ponto de vista do controle e da fiscalização, pois a evasão e a sonegação se fazem de forma mais fácil.

Como se sabe, o Brasil adotou, como critério espacial, para definir a competência de cada Município, **o local onde se situa o estabelecimento prestador**, ou seja, o local do fornecimento do serviço. Essa a regra, classicamente consagrada no Decreto-Lei nº. 406 e recentemente confirmada pela Lei Complementar nº. 116/03. Mas a regra comporta várias exceções, uma delas referindo-se às importações. Em todas as hipóteses de importações, seja por forma convencional, seja por via eletrônica, tributam-se os serviços importados no local onde se situa o estabelecimento ou residência do tomador do serviço (critério do destino-consumo) ou do intermediário (art. 3º.), configurando-se a exoneração das exportações. Embora, nas operações domésticas, o Brasil tenha se aproximado da Sexta Diretiva, segundo a qual o serviço se considera prestado no local, onde se situar a sede ou estabelecimento do prestador, nas importações o Brasil adotou o princípio do destino, muito mais adequado às operações internacionais. A referida Lei Complementar

aplica, nesse último aspecto, as recomendações da OCDE (a “reverse-charge” rule), deslocando a responsabilidade tributária para o importador ou tomador do serviço e a tributação para o local onde se situar o estabelecimento-tomador. Na verdade, dá-se, em nosso País, fenômeno similar tanto no ICMS, quanto no ISSQN. Enquanto nas operações internas, domésticas, ocorridas entre os Estados Federados, vigora o princípio da origem, valendo, para definir a competência e o local da incidência, o lugar onde estiver situado o estabelecimento do comerciante vendedor, nas importações de mercadorias, ao contrário, a competência está definida pelo lugar onde se situar o importador (“reverse-charge” rule), tal como se dá no ISSQN. Em nosso País, temos assim dois regimes diferentes, tanto no ICMS, quanto no ISSQN, um aplicável ao comércio interno, e o outro – princípio do destino – destinado a reger a tributação do comércio internacional. Dessa forma, evitamos o problema de colocarmos em desvantagem a produção doméstica de bens e de serviços. Mas a nossa ordem jurídica não faz ressalvas especiais em relação ao comércio eletrônico.

Pois bem, esse modo de considerar a tributação dos serviços eletrônicos já trouxe problemas aos Fiscos da Europa. Eis o trecho do XIX Relatório do Conselho de Impostos da França, que enfoca a questão:

“A ausência de regra específica e a qualificação como prestações de serviço fazem as vendas imateriais pela Internet entrarem no regime geral de tributação no lugar da prestação, o que acarreta dois tipos de problemas:

- em primeiro lugar, no quadro de uma compra on line, a empresa vendedora foiça submetida ao TVA se ela está estabelecida em um Estado-Membro. Em compensação, se se trata de uma empresa de um terceiro país, suas vendas na União Européia não estão submetidas ao TVA comunitário, mas unicamente à fiscalidade indireta do Estado onde se situa seu estabelecimento. No interior mesmo do Estado francês, um operador, desejando vender produtos imateriais a particulares, poderia ser tentado a se deslocar para um DOM unicamente para lá se beneficiar das alíquotas (particularmente na Guiana onde o TVA não é aplicável).

- em segundo lugar, uma empresa comunitária, vendendo via Internet a um cliente de um terceiro país, submete-se à tributação, enquanto a mesma venda, no interior de um terceiro Estado, está freqüentemente exonerada para ela (em particular nos EEUU).

Em conseqüência, existe um risco de perda de base fiscal e de deslocamentos para fora da União européia de certas atividades ligadas à Internet. Esse risco continua pequeno, se considerado o volume ainda modesto das trocas imateriais via

Internet. Seu desenvolvimento impõe todavia tratar rapidamente essa questão.”²⁵

A preocupação, acima registrada, era inteiramente procedente. Um fornecedor de serviços eletrônicos europeu, que sofria a incidência do IVA na origem, poderia pretender estabelecer-se em um paraíso fiscal (e os EUA são para isso a melhor opção), local “virtual” de difícil identificação, a partir do qual prestariam seus serviços a consumidores da UE. Em decorrência dessas e de outras formas de evasão, muito mais infensas ao controle fiscal, aprovou-se a Diretiva 38/2002 do Conselho, que introduziu novas exceções à Sexta Diretiva.

Como se sabe, desde 1977, a Sexta Diretiva, em seu art. 9º., item 1, estabelece que o “lugar da prestação de serviços” será definido segundo o local onde está sediado o fornecedor, ou seja, será o lugar onde o prestador tenha a sede de sua atividade econômica ou um estabelecimento estável, ou ainda o lugar do seu domicílio ou residência habitual. No item 2., várias exceções são abertas, tal como ocorre com a disciplina da Lei Complementar brasileira 116.

Enfim, como proclama o XIX Relatório do Conselho de Impostos, “na hora atual, a regra do Estado do prestador é apenas uma regra de aplicação residual para as prestações efetivamente ocorridas no plano internacional”.²⁶ Em 07 de maio de 2002, considerando a insuficiência e inadequação das normas até então existentes, em especial do ponto de vista da bitributação, da não tributação e da prevenção de distorções da concorrência no domínio dos serviços de radiodifusão, televisão e serviços prestados por via eletrônica, a Diretiva 38 alterou a Sexta Diretiva para introduzir, na letra e) do nº. 2 do art. 9º., mais os seguintes itens: *serviços de radiodifusão e televisão; serviços prestados por via eletrônica, nomeadamente os descritos no anexo L*. Conseqüentemente, tais serviços, prestados por via eletrônica, consideram-se ocorridos no lugar onde o destinatário tenha a sede de sua atividade econômica ou um estabelecimento estável para o qual tenham sido prestados. Os serviços, descritos no anexo L, da Diretiva 38, de forma expressamente **exemplificativa**, são:

“1, Fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas web, manutenção à distância de programas e equipamentos.

2. Fornecimento de programas e respectiva atualização.

3. Fornecimento de imagens, textos e informações, e disponibilização de bancos de dados.

²⁵ Cf. XIX Relatório ao Presidente da República, 2001, op. cit. p. 517.

²⁶ Cf. XIX Relatório ao Presidente da República, 2001, op. cit. p.530.

4. *Fornecimento de música, filmes e jogos de azar e de dinheiro, e de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, científicas ou de lazer.*

5. *Prestação de serviços de ensino à distância.*

Quando um prestador de serviços e o seu cliente comunicam por correio eletrônico, esse fato não significa só por si que o serviço prestado é um serviço eletrônico na acepção do artigo 9º., nº. 2, alínea e), último travessão.”

Percebe-se que a competitividade e a concorrência determinaram alterações substanciais em relação ao comércio eletrônico internacional, na Comunidade Européia. Em relação ao comércio eletrônico, impõe-se a tributação no destino, sendo definida a competência, segundo o lugar em que o destinatário do serviço tem a sede de suas atividades ou um estabelecimento estável, ponto em que, novamente, dá-se uma aproximação entre as normas brasileiras e as européias.

Mas a disciplina da importação de serviços eletrônicos não recebe nenhum tratamento especial, na Lei Complementar nº. 116/03, quando se sabe que as evasões e as distorções da concorrência são de difícil identificação e combate. Aliás essa dificuldade se espalha em relação à importação de serviços imateriais de modo geral, quer adentrem o território nacional por meio da via eletrônica ou não. Problemas de solução mais fácil ocorrem com a importação de mercadorias e produtos que sejam bens tangíveis, pois tais bens, sendo corpóreos, devem ingressar no território nacional com maior visibilidade. No entanto, o comércio de serviços intangíveis, em especial pela *Internet*, são um desafio aos Fiscos em toda a parte.

Em decorrência, as soluções apontadas prendem-se especialmente a dois pontos: **a)** de um lado, busca-se a responsabilização tanto do importador, tomador ou destinatário do serviço, como ainda do prestador do serviço, ainda que ele não tenha nenhum estabelecimento no país da importação, estando sediado apenas no exterior; **b)** há um esforço, capitaneado pela OCDE, no sentido de serem tomadas medidas de administração tributária, para identificação dos operadores e destinatários dos serviços.

No âmbito da União Européia, o que nos parece mais notável, digno de menção, uma vez que pode configurar uma experiência vitoriosa no combate às distorções da concorrência, **reside em questões de Administração tributária.** Referímo-nos ao **regime especial**, adotado na Diretiva 38/2002, para os fornecedores, que não estão estabelecidos na Europa, mas prestam serviços a consumidores europeus, por via telemática, B2C.

A Diretiva 38/2002 identificou, em tais circunstâncias, como lugar da prestação, o lugar do destino, ou seja, o território do Estado em que o destinatário tem a sede de suas atividades econômicas ou um estabelecimento estável, como recomenda, aliás, a OCDE. Se o princípio do destino, ou do consumo, não causa problemas intransponíveis nas relações B2B (*business to business*), pois ela se dá entre contribuintes do imposto, que suportam melhor os institutos da responsabilização, da substituição e da retenção, não obstante nas transações B2C (*business to consumer*), a identificação do destinatário-consumidor, como devedor, contribuinte ou responsável, é muito penosa, senão impossível.

Como se observa, a designação dos devedores na importação dependerá da discricionariedade de cada Estado-membro, mas nas importações dentro da Comunidade (operações intracomunitárias), as normas são mais claras e precisas. Assim, para a regra geral (hoje residual), relativa aos serviços que se consideram ocorridos no lugar em que o prestador tem a sede de suas atividades ou um estabelecimento estável, a norma, na alínea a), designa como **devedores, evidentemente, os prestadores de serviços**, mas poder-se-á sempre manter, no pólo passivo, tanto o prestador de serviços (devedor ou contribuinte) como o destinatário ou pessoa designada (responsável), de modo que se abram para as Fazendas Públicas alternativas mais seguras, que podem afastar a evasão.

Prosseguindo na adoção de normas, que evitam as distorções da concorrência, a bitributação ou a não tributação, fenômenos que rompem com a neutralidade e disseminam a inequidade, a Diretiva nº. 38/2002, regulando especificamente os serviços de radiodifusão, televisão e comércio eletrônico, disciplinou a responsabilidade do prestador estrangeiro, ou seja, daquele “sujeito passivo não estabelecido”, definindo-o como *“um sujeito passivo que não tenha a sede de sua atividade econômica nem um estabelecimento estável no território da Comunidade e que não tenha de estar de outra forma identificado para efeitos fiscais, nos termos do artigo 22.”* (A. Definições). O sujeito passivo estabelecido no estrangeiro (na verdade, o “exportador”, nas transações intracomunitárias) é chamado, opcionalmente, a aderir a um regime especial, por força do qual ele arrecada o próprio IVA incidente na operação, seguindo para isso o princípio do destino, de forma que o Estado, onde se localizar o destinatário, embolse a importância recolhida.

A experiência europeia, já em desenvolvimento desde 2002, pode ser aproveitada pelos Estados-membros no Brasil em relação ao ICMS, assim como pelos Municípios no âmbito doméstico, certamente uma experiência que será, no futuro, internacionalmente disseminada. Examinemos tais soluções administrativas, que evitam

colocar exclusivamente nos ombros do importador, ou tomador dos serviços, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido nas importações (em especial no comércio eletrônico).

4.2. O Portal único pode ser útil para os impostos sobre o consumo em geral.

De longa data, os países desenvolvidos ensaiam projetos e propostas para a tributação dos serviços imateriais. Ressaltam, como desafio, os serviços eletrônicos, prestados por operadores estrangeiros a particulares, que não são sujeitos passivos do imposto (B2C). No comércio internacional, como já vimos, a OCDE recomendou a adoção do princípio do destino, segundo o qual o lugar da prestação será o lugar onde o destinatário ou tomador tiver a sede de suas atividades ou um estabelecimento estável, ou ainda, o seu domicílio ou residência habitual.

Segundo o XIX Relatório do Conselho de Impostos, várias propostas se apresentaram, todas procurando evitar a cobrança do destinatário, para apontar a responsabilidade do prestador de serviço, estabelecido no estrangeiro, mas a sugestão mais prestigiada, que viria a ser adotada pela Diretiva 38, preconizou a instalação de um portal eletrônico (servidor ou passarela informática) comum à União Européia, *“que permitisse tratar automaticamente a identificação no IVA dos operadores de um terceiro país e a indicação do IVA devido pelo vendedor aos Estados beneficiários (TVA calculada a partir das alíquotas nacionais)...Em tais condições, a proposta de identificação em um portal eletrônico único parece sedutora: culturalmente e tecnicamente adequada aos operadores ativos via Internet, ela lhes permitiria declarar em um ponto único, dividindo suas vendas por Estado, e efetuando um pagamento on line a cada Estado, com a própria alíquota do Estado do consumo.”*²⁷

A última solução – do portal eletrônico – parece ser a mais adequada para a tributação do comércio eletrônico, mas deveria ser utilizada para solucionar os problemas internos, que, em nosso País, se levantam nas transações interestaduais e intermunicipais. Na verdade, idêntica solução é preconizada nos EUA para pôr fim às dificuldades de se tributarem as vendas à distâncias, que envolvem Estados-membros diferentes.

Na verdade, os EUA configuram um paraíso fiscal, do ponto de vista da tributação do comércio eletrônico. Mas dificuldades que lhes são inerentes têm raízes mais profundas. Como se sabe, os *Sales Taxes* são tributos estaduais importantes, que incidem sobre as vendas no varejo de bens tangíveis, assim distribuídos: cinco Estados não aplicam os *Sales Taxes*, mas trinta e quatro Estados autorizaram

²⁷ Cf. XIX Relatório ao Presidente da República, op. cit. p. 521 e 522.

os seus Municípios a cobrar também *Sales Taxes*, o que ocorre em 7.600 jurisdições locais. O tributo representa 33% da arrecadação dos Estados e 11% da receita das Municipalidades. Os problemas se adensam nas operações interestaduais, que assim são consideradas se, e somente se o vendedor de um certo Estado tem um estabelecimento físico em outro (*nexus*), hipótese na qual ele recolherá o *Sale Tax* ao Estado de residência do comprador. Caso contrário, nas vendas à distância, feitas por um comprador de outro Estado, onde o vendedor não tem presença física, caberá ao adquirente, consumidor, recolher o imposto, agora denominado de *Use Tax*. Dá-se que somente 5% dos particulares fazem o recolhimento, de tal modo que as vendas à distância, feitas por um consumidor de outro Estado, quase não são tributadas. Tais dados foram projetados e são os mesmos em relação às transações eletrônicas. Por isso mesmo, a *Internet Tax Freedom Act*, de 1998, previu a isenção temporária do acesso à *Internet*, pelo menos até 2001.

A Associação Nacional dos Governadores (*National Governors Association*), desejosa de reformar os *Sales Taxes*, recomendam exatamente a instalação de portais eletrônicos para reformá-los. Eis o resumo feito pelo XIX Relatório do Conselho de Impostos:

“Em março de 2001, 32 Estados participaram dessa reflexão com o objetivo em particular de por fim à quase ausência de tributação das vendas à distância e do comércio eletrônico nos EUA. A idéia é harmonizar as legislações dos Estados (campo de aplicação dos Sales Taxes, exonerações) com exceção das alíquotas. Um modelo de legislação foi preparado pela Associação dos Governadores. Em março de 2001, já tinha sido adotado (ao menos parcialmente) por 19 Estados.

Portais eletrônicos (gerados pelas empresas privadas que desempenhariam o papel de “representantes dos fiscos”) permitiriam aos devedores calcular e pagar o imposto devido aos Estados nos quais estão estabelecidos os clientes de suas vendas à distância. Uma primeira experiência acontecerá ao final do ano 2000.

Entretanto, esse projeto supõe, para ser bem conduzido, a aprovação de uma lei federal permitindo obrigar os operadores de vendas à distância a arrecadar os Sales Taxes sobre suas vendas a outros Estados, o que não é possível atualmente considerando a jurisprudência da Corte Suprema. No início de 2001, propostas foram depositadas nesse sentido no Congresso.”²⁸

²⁸ Cf. XIX Relatório ao Presidente da República, op. cit. p. 522-523.

A solução da Comunidade Européia vem exatamente na mesma direção daquela proposta pelos Governadores dos Estados norte-americanos. Em caráter opcional e experimental, a Diretiva 38/2002 determinou que os Estados comunitários autorizassem os prestadores de serviços, estabelecidos no estrangeiro, que prestassem serviços a consumidores domiciliados ou residentes em território da UE, a aderir a um regime especial, aplicável a todas essas prestações (de radiodifusão, televisão e comércio eletrônico) dentro da Comunidade. Tal regime especial envolve e pressupõe:

a) identificação dos responsáveis, prestadores estabelecidos no estrangeiro, por via eletrônica, a um Estado-membro comunitário, no início de suas atividades tributáveis, incluindo: nome, endereço postal, endereços eletrônicos, sítios *web*, número de contribuinte nacional, se o tiver, declaração de que não está identificado para efeitos de IVA na Comunidade;

b) notificação ao responsável, prestador não estabelecido, feita por via eletrônica pelo Estado-membro de identificação escolhido, do número de identificação que lhe foi atribuído;

c) declaração de imposto, por via eletrônica, feita pelo responsável, prestador não estabelecido, a cada trimestre civil, até vinte dias depois do encerramento do período, quer tenha havido ou não prestação de serviço;

d) a referida declaração do IVA deve mencionar o número de identificação e, para cada Estado-membro de consumo em que é devido o imposto, o valor total das prestações de serviços eletrônicos, relativo ao período, além das alíquotas e o montante do imposto total do imposto;

e) pagamento do imposto, feito pelo responsável, prestador de serviço não estabelecido, no momento da apresentação da declaração em conta bancária indicada pelo Estado-membro da identificação;

f) reembolso do IVA, de acordo com a Diretiva 86/560/CEE, inerente ao sistema dos sujeitos passivos não estabelecidos.²⁹

Tais experiências e sugestões, que estão colhendo bons frutos, merecem estudos mais aprofundados em nosso País, pois aqui poderiam ser vivenciadas não apenas para a tributação do comércio eletrônico, mas ainda para a tributação do comércio dos bens tangíveis, com vistas à redução dos desencontros entre os Estados Federados entre si, na arrecadação do ICMS e dos Municípios, que promovem guerra fiscal na condução e administração de seus tributos.

5. AS SOLUÇÕES POSSÍVEIS: A HARMONIZAÇÃO DOS IVAS DO BRASIL POR MEIO DA ADMINISTRAÇÃO INTEGRADA

²⁹ Cf. Directiva 2002/38/CE do Conselho, Jornal Oficial das Comunidades Europeias, p. 1.128/41, de 15.5.2002.

As propostas de reforma tributária em discussão no Congresso (as últimas delas sob a relatoria do Deputado Virgílio Guimarães) mantêm o princípio da arrecadação do ICMS na origem, estabelecendo a correta diferenciação entre a forma de arrecadação e a titularidade dos recursos arrecadados nas operações interestaduais. Quanto a este ponto, tem-se que o imposto tenderá a ser arrecadado, pela alíquota interna (pois se extinguem as alíquotas interestaduais, que ficam mantidas apenas como referência para a repartição do produto arrecadado), no Estado de origem, que repassará uma parcela da receita (correspondente à aplicação da alíquota interestadual de referência sobre o valor da operação ou da prestação) para o Estado de destino, por meio de um fundo de compensação de que participem todas as unidades federadas.

Referido fundo contabilizará os valores a pagar e a receber de cada Estado, cobrando de todos os que estejam em posição devedora e repassando os recursos, na proporção devida a cada um deles, aos que estejam em posição credora naquele período de apuração (por exemplo, a cada mês).

Tais propostas seguem em linhas gerais o substitutivo apresentado pelo Estado de Minas Gerais em 1999, em que se sugeriu a manutenção do ICMS (em algumas versões rebatizado de IVA estadual, sem qualquer alteração em sua base de incidência) na competência dos Estados e do Distrito Federal, e a preservação do ISSQN (por vezes denominado IVA municipal, também inalterado quanto ao mais) em mãos dos Municípios.

O novo ICMS terá as seguintes características:

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

b) uniformização dos deveres administrativos, dos procedimentos e da interpretação das leis estaduais instituidoras do tributo, através de um regulamento editado pelo CONFAZ, assim como digitalização da escrituração com integração das Administrações Tributárias ;

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

d) uniformização das alíquotas do imposto, que serão iguais para as operações interestaduais, fixadas pela lei complementar e aplicadas a cada produto ou serviço por Resolução do Senado, mediante sugestão do CONFAZ. Nesse campo, certa margem de discricionariedade às alíquotas internas deveria ser concedida;

e) exoneração total das exportações nacionais e tributação das importações de mercadorias, bens e serviços;

f) não-cumulatividade, simplificação, neutralidade e seletividade do imposto, em razão da essencialidade do produto;

g) arrecadação na origem, com repasse do produto arrecadado para o Estado de destino via câmara de compensação;

h) previsão de sanções, aplicáveis ao Estado que descumprir as normas constitucionais e complementares acerca do imposto, inclusive atinentes ao repasse da parcela cabível a outras unidades federadas em caso de operações interestaduais, bem como as regras de padronização expedidas pelo CONFAZ.

Como se verifica, pode-se perfeitamente atingir neutralidade, uniformidade e simplificação no sistema tributário brasileiro, com um bom imposto de mercado, como o ICMS, mantendo-o na competência dos Estados e do Distrito Federal, o que é praticamente irreversível em termos políticos, a par de uma desconcentração política e financeira, ideais a toda a democracia. Mas o funcionamento simplificado dependerá, acima de tudo, da implementação do disposto no art. 37, XXII, da Constituição da República, integrando-se as Administrações Tributárias das Fazendas Públicas envolvidas.

A Constituição, no que tange à desoneração da produção nacional e ao pleno emprego, merece revisão em pontos não contemplados nas propostas de emenda constitucional ora em voga, a saber:

a) garantia da não-cumulatividade ampla dos impostos e contribuições incidentes sobre o consumo, sendo o ICMS e o ISSQN dedutíveis da base de cálculo do PIS e da COFINS. Para isso, a padronização e a digitalização das declarações, das notas fiscais e notas de serviços quer da União, quer dos Estados, quer dos Municípios, deverão ser implantadas;

;
b) estabelecimento de um sistema rápido, eficaz e harmônico de realização dos créditos acumulados pelos contribuintes, à semelhança do que fazem os países europeus;

c) incentivo à expansão das empresas e à geração de empregos, por meio da concessão de créditos relativamente às despesas pré-operacionais;

d) promoção do pleno emprego, por meio da autorização para redução do ICMS, do IPI, do PIS e da COFINS quanto a produtos e serviços utilizam mão de obra intensa, como fizeram recentemente os países da União Européia.

Não temos dúvida em afirmar que, em futuro próximo, por meio de **portais**, as declarações e a arrecadação do ICMS poderão ser feitas, nas operações interestaduais, de forma direta pelo contribuinte, quer em relação à parcela do Estado de origem, quer em relação à parcela do Estado do destino. Por meio de tais informações,

eletronicamente recebidas, a fiscalização se fará de forma mais fácil. O mesmo poderá ocorrer em relação ao ISSQN, nas prestações intermunicipais, reduzindo-se as fraudes e os incômodos sofridos pelos contribuintes. Para isso, o compartilhamento de informações, a assistência recíproca e a integração são passos imprescindíveis, por meio dos quais vários dos nossos problemas poderão encontrar soluções.

As medidas sugeridas não deformam a estrutura das propostas de reforma em voga. Ao contrário, conservam-lhes o espírito, aumentando-lhes a eficácia. Algumas são neutras, meramente técnicas. Outras (especialmente aquelas ligadas à desoneração da produção nacional) já são utilizadas, de longa data, por vários países com os quais concorreremos, e se destinam a igualar a competitividade da produção nacional, por meio da modernização do sistema tributário.

Na verdade, tais sugestões já foram adotadas, pioneiramente, pela *Comissão Permanente de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária do Município de Belo Horizonte*, que, em seus estudos relativos ao ISSQN, publicados em 1997, recomendou em seu Relatório:

a criação de um portal eletrônico, de âmbito nacional, para identificação obrigatória e declaração dos prestadores de serviço que, não estando estabelecidos em determinado Município, prestem serviços a sujeitos passivos ou a consumidores, destinatários não contribuintes, domiciliados ou residentes em outro. Tal identificação (DES) pode ser feita apenas no Município onde estiver estabelecido o prestador de serviços. Mas as declarações periódicas deverão estar acompanhadas da especificação dos serviços prestados a destinatários, situados em cada um dos demais Municípios, em que o contribuinte tiver seus clientes, ainda que o ISSQN, pela natureza do serviço prestado, tiver que ser recolhido a outro Município, acompanhado de cada um dos valores totais e do imposto devido;

em uma segunda fase, futura, o portal eletrônico deverá abranger os prestadores de serviço, estabelecidos no estrangeiro. A OCDE prepara o modelo das convenções internacionais, envolvendo o comércio eletrônico, que poderão ser firmadas entre o Brasil e outros países, no campo dos impostos sobre o consumo.”

(Pub. Revista Internacional da ABRADT nº. 07, Del Rey, Belo Horizonte, 2007.)

Com isso, premidos que somos pela Federação, como princípio irreversível da Constituição, podemos utilizar os meios tecnológicos disponíveis para harmonizarmos os IVAs nacionais, reduzindo substancialmente os conflitos existentes entre Estados e Municípios.

Misabel Abreu Machado Derzi