

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO – TURMA ESPECIAL – URI – CAMPUS DE ERECHIM

**TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO PELA SISTEMÁTICA
DO VALOR ADICIONADO**

PAULO BENINCÁ

Florianópolis/SC

2001

PAULO BENINCÁ

**TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO PELA SISTEMÁTICA
DO VALOR ADICIONADO**

**Dissertação apresentada como requisito parcial à
obtenção do grau de Mestre em Direito:
Instituições Jurídico-Políticas, do Curso de Pós-
Graduação em Direito, Universidade Federal de
Santa Catarina.**

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

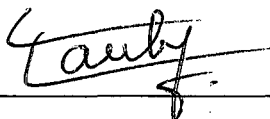
Florianópolis/SC

2001

Esta Dissertação foi julgada APTA para a obtenção do título de Mestre em Direito e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Mestrado em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC.

Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

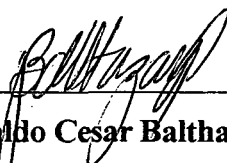
Professor Orientador



Dr. Christian Guy Caubet

Coordenador do Pós-Graduação em Direito

Apresentada perante a Banca Examinadora composta pelos Professores:

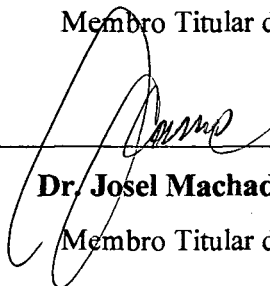


Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Presidente da Banca

Dr. Índio Jorge Zavarizi

Membro Titular da Banca



Dr. Josel Machado Corrêa

Membro Titular da Banca

Dr. Volnei Ivo Carlin

Membro Suplente da Banca

DEDICATÓRIA

À minha esposa Rossana e à minha filha Ana Carolina, por ter-lhes subtraído precioso tempo de convívio.

AGRADECIMENTO

A meu Professor Orientador, pela amizade e pela compreensão.

À Direção Geral da URI – Campus de Erechim, pela ajuda financeira que possibilitou a conclusão do curso.

Ao CPGD/ UFSC, por possibilitar a realização do curso de Mestrado em Erechim.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS	VIII
RESUMO	X
RESUMEN	XI
INTRODUÇÃO	01
CAPÍTULO I – TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO: CONCEITOS E TENDÊNCIAS INTERNACIONAIS	05
1- EVOLUÇÃO DA ESTRUTURA TRIBUTÁRIA	05
1.1- Antigas crenças	05
1.2- Tendência internacional	08
1.2.1- O exemplo Europeu	13
1.3- Tributação das vendas	19
1.4- Tributação do consumo	23
1.5- Tributação pela sistemática do valor adicionado	30
CAPÍTULO II – TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL	35
1- CARGA TRIBUTÁRIA INCIDENTE SOBRE O CONSUMO	35
2- SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO PELO ICMS	37
2.1- Regulamentação do ICMS	37
2.2- Hipótese de Incidência e Base de Cálculo	39
2.3- Contribuintes	43
2.4- Alíquotas	44

2.5- Não-cumulatividade	50
2.6- Sistemática de Apuração e Recolhimento	54
2.7- Desoneração Fiscal	55
2.8- Política Tributária	59
2.9- A Partilha do ICMS com os Municípios	62
3- O ESPAÇO OCUPADO PELO IPI E ISS	64
3.1- IPI	64
3.2- ISS	69
Capítulo III – QUESTÕES RELATIVAS À ADOÇÃO DE UM IVA-CONSUMO	74
1- MODERNAS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO	74
2- MODERNIZAÇÃO DOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO NO BRASIL	86
2.1- Experiência da Constituinte de 1988	86
2.2- Nova proposta de Implantação do IVA	93
2.3- Questões Básicas sobre o IVA	95
3- VIABILIDADE DA PROPOSTA	100
3.1- Problemas Regionais e Federativos	100
3.2- Problemas Administrativos	103
3.3- O Impacto Financeiro	106
4- ALTERNATIVAS PARA A TRIBUTAÇÃO EM CONTEXTOS FEDERATIVOS ...	112
CONCLUSÃO	124
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	129

LISTA DE SIGLAS

CEE -	Comunidade Econômica Européia
COFINS -	Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade
CONFAZ -	Conselho Nacional de Política Fazendária
FMI -	Fundo Monetário Internacional
FPEx -	Fundo de Compensação pelas Exportações de Produtos Manufaturados
FPE -	Fundo de Participação dos Estados
FPM -	Fundo de Participação dos Municípios
GATT -	Acordo Geral de Comércio e Tarifas
ICMS -	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação.
IE-	Imposto sobre Exportação
IGF -	Imposto sobre Grandes Fortunas
II -	Imposto sobre Importação
IOF -	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Imobiliários
IPI -	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPMF -	Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras
IPTU -	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbanas
IPVA -	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR -	Imposto sobre a Renda
ISC -	Imposto sobre Serviços de Comunicação
ISS -	Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza

ISTR –	Imposto sobre Serviço de Transporte Rodoviário de Passageiros e Cargas
ITBI –	Imposto sobre a Transmissão “intervivos” de bens móveis e direitos a eles relativos
ITCMD –	Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis”, Heranças e Doações
ITR -	Imposto sobre a propriedade rural
IULCG -	Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos
IVÃ -	Imposto Sobre Valor Adicionado
IVC -	Imposto Estadual de Vendas e Consignações
IVVC -	Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis
MERCOSUL -	Mercado Comum do Sul
OCDE -	Organização para a Cooperação do Desenvolvimento Econômico
PASEP -	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB -	Produto Interno Bruto
PIS -	Programa de Integração Social
PNB -	Produto Nacional Bruto
RST -	Retail Sales Tax
UE -	União Européia
VAT -	Value Added Tax

RESUMO

Há algum tempo, as discussões a respeito do sistema tributário fazem parte da agenda de debates de toda a sociedade. No atual contexto internacional, a crescente abertura e a integração das economias indicam a necessidade de minimizar o efeito negativo da tributação sobre a eficiência e a competitividade.

A União Européia se adiantou e já implementou uma forma de tributação – o IVA – que se constitui num sistema de tributação idêntico para todos os países membros e que, por isso, favorece a harmonização fiscal entre os países que a compõem. O Brasil, pelas carências sociais e pelos compromissos assumidos (endividamento e necessidade de investimentos), ainda busca superar a sua frágil situação fiscal com mecanismos que assegurem um bom nível de arrecadação e uma melhor distribuição da carga tributária entre os contribuintes: o ICMS é um desses mecanismos que, pelas suas características – não-cumulatividade, abrangência alargada pela Constituição Federal de 1988, com imposição praticamente em toda a sua totalidade no princípio de origem – pode trazer resultados semelhantes ao IVA europeu. Contudo, uma alternativa mais eficaz deve se caracterizar pela busca da harmonização internacional e pela compatibilidade com os limites impostos pela organização político-institucional do país. Este, como Estado federativo – com elevado grau de autonomia fiscal dos governos estaduais e municipais – certamente enfrentará problemas regionais e federativos, administrativos e financeiros. Contudo, as questões relativas à adoção de um IVA-Consumo são complexas, e não se apresentam como um caminho único. Contextos diversos quanto à criação, implementação e coordenação da tributação do consumo sempre exigirão estudos e decisões diferenciadas. O Brasil não fugirá disto.

RESUMEN

Hace algún tiempo, las discusiones acerca del sistema tributario hacen parte de la agenda de debates de toda las sociedades. En el actual contexto internacional, la creciente abertura o la integración de las economías indican la necesidad de minimizar el efecto negativo de la tributación sobre la eficiencia y la competitividad.

La Unión Europea se adelantou y ya implantou una forma de tributación - el IVA - Impuesto al Valor Agregado - que se constituye en un sistema de tributación idéntico para todos los países integrantes. y que, por eso, facilita la armonización fiscal entre los países que la componen. El Brasil, por sus carencias sociales y por los compromisos asumidos (la deuda y la necesidad de invertir), aún busca la superación de su frágil situación fiscal con mecanismos que seguramente garantizarán un buen nivel de arrecadación y una mejor distribución de la carga tributaria entre los contribuyentes: el ICMS - Impuesto a la Circulación de Mercaderías y Servicios, es un de los mecanismos que, por sus características - no acumulación, amplitud ensanchada por la Constitución Federal de 1988, con imposición prácticamente en toda su totalidad en el principio de la origen - puede traer resultados semejantes al IVA europeo. Todavía, una alternativa más eficaz debe de caracterizarse por la búsqueda de la armonización internacional y por la compatibilidad con los límites impuestos por la organización político institucional del país. Este, como estado federativo - con el elevado grado de autonomía fiscal de los gobiernos estatales y municipales - con certidumbre enfrentará problemas regionales y federativos, administrativos y financieros. Todavía, las cuestiones relativas a la adopción de un IVA - Consumo son complejas, y no se presentan como un camino único. Contextos diversos cuanto la creación, ejecución y coordinación de la tributación del consumo siempre exigirán estudios y decisiones diferenciadas. Y Brasil no huirá de eso.

INTRODUÇÃO

Há algum tempo as discussões a respeito do sistema tributário brasileiro e da necessidade de sua reformulação fazem parte da agenda de debates de toda a sociedade. No entanto, tal questão parece ter se tornado um imperativo nos anos 90.

Em primeiro lugar, porque apesar da estabilização e do crescimento da economia decorrentes do Plano Real terem proporcionado apreciável elevação da receita pública, as enormes carências sociais existentes no país conjugadas a uma frágil situação fiscal, dentre outros fatores, apontam para a necessidade de manter, no mínimo, ainda por alguns anos o atual nível de tributação. A questão é que sua viabilidade depende de que sejam encontrados mecanismos que assegurem uma melhor distribuição da carga entre os contribuintes; o que inclui vigoroso combate à sonegação e a necessidade de tornar o mais simples possível as complexas obrigações tributárias para reduzir custos de administração tanto do fisco como dos contribuintes.

Em segundo lugar, o atual contexto nacional com crescente abertura e integração das economias, indicam a necessidade de minimizar o efeito negativo da tributação sobre a eficiência e competitividade – tanto no mercado externo como no interno – do setor produtivo nacional, e promover a harmonização dos sistemas tributários domésticos.

Essencialmente, é importante que a competitividade externa e interna não seja afetada por motivos tributários.

Na verdade, nenhum dos objetivos supra citados deve ser confundido, propriamente, com redução da carga fiscal e/ou do número de tributos. Tanto no caso da

necessidade de melhor distribuição da carga tributária entre os contribuintes quanto da harmonização fiscal, a busca da simplificação do sistema tributário nacional é um instrumento mais poderoso do que a mera redução do número de tributos.

A redução do número de tributos, ao contrário do que é sugerido nas propostas de adoção de impostos únicos, não é garantia para que esta meta seja alcançada. Bem mais apropriado é fortalecer as administrações fiscais para que as mesmas sejam capazes de cobrar impostos de boa qualidade que substituam aqueles que distorcem a eficiência e competitividade da economia nacional, como também de fundamental importância é a busca da harmonização interna das bases, alíquotas e procedimentos dos tributos cobrados pelas três esferas de governo. Ou seja, os objetivos da harmonização internacionais não poderão ser atingidos sem que estes requisitos sejam atendidos; a questão é que este processo não é de fácil construção especialmente em função dos limites impostos pela organização político-institucional do país.

Em síntese, sem perder de vista a necessidade da harmonização internacional, bem como a de corrigir as distorções do sistema tributário brasileiro, que já eram identificadas antes que a harmonização tornasse a questão urgente, o grande desafio a ser enfrentado é o da construção que, paralelamente, respeite os limites impostos pela constituição federativa do país. Assim, apesar do reconhecimento de que a correção das distorções do nosso sistema tributário brasileiro não se restringe ao aperfeiçoamento da tributação sobre as vendas nos termos sugeridos, justifica-se a ênfase dada neste trabalho à tributação sobre o consumo através do valor adicionado.

O objetivo deste trabalho é analisar a tributação do consumo pela sistemática do valor adicionado, através de uma análise comparada, mesmo que restrita, para identificar as principais questões em debate e o estabelecimento de alguns parâmetros que possam nortear as mudanças pretendidas. Para operacionalizar essa meta, busca-se:

- destacar que a agenda das preocupações atuais de política tributária recomenda a utilização de impostos que tributem o consumo;
- demonstrar que a tributação pela sistemática do valor adicionado predomina na grande maioria dos países;

- demonstrar, dentro da problemática exposta e em vista das variáveis levantadas, se, para a adequação à modernidade fiscal e ao equilíbrio federativo, faz-se necessário um IVA, tendo como base tributável, o consumo;
- verificar a necessidade de reavaliar/substituir outras formas de tributação sobre as vendas com características de incidência em “cascata”;
- identificar algumas situações que poderiam viabilizar/ não-viabilizar a proposta de reforma nos modelos delimitados pelo tema;
- efetuar uma análise, em contexto federativo, sobre a necessidade de afetar ao estado/país de origem ou de destino as receitas do imposto.

Para isso, dividiu-se este estudo em três partes: na primeira parte apresenta-se a tributação do consumo (conceitos e tendências) a partir da constatação de que especialistas em finanças públicas centravam-se na ênfase da substituição de impostos indiretos sobre a produção e vendas por impostos diretos sobre a renda pessoal e empresarial. A gradativa substituição era recomendada para compatibilizar-se os ideais de eficiência, modernização e justiça fiscal. Com o passar do tempo, verificou-se que as necessidades de investimento e expansão da produção e modernização tecnológica forçaram uma redução do ônus imposto ao capital, e, da mesma forma, que era necessário reduzir a progressividade dos tributos que oneram a renda pessoal. A tese da evolução linear da estrutura tributária cedia espaço a uma busca de um melhor equilíbrio do ponto de vista da contribuição das principais categorias de tributos para a formação das receitas públicas. A política tributária passou a centrar-se, pois, na redução de encargos incidentes sobre a poupança e investimentos, na diminuição da progressividade da tributação sobre a renda e, principalmente, na maior utilização de impostos sobre o consumo como fonte de renda e como meio de implementar os ideais de modernização e justiça fiscal.

Em linhas gerais, a literatura recomenda a substituição de um número variado de tributos incidentes em diferentes etapas do processo de produção e circulação de mercadorias, por uma ou duas incidências sobre o consumo. Sustenta, ainda, que a melhor alternativa para a tributação das vendas é a escolha da base “consumo” tendo o “valor adicionado” como referência.

Na segunda parte, o enfoque recai sobre a tributação do consumo no Brasil, onde a principal experiência acumulada diz respeito à administração de um imposto estadual sobre o valor adicionado o ICMS e um federal - o IPI, que o aproximam das tendências internacionais sobre a tributação do consumo. O ICMS e o IPI representam impostos com incidência sobre o valor adicionado. O mesmo não ocorre com o ISS – imposto municipal – que é imposto monofásico, o que possibilita a ocorrência de tributação cumulativa, cobrado em etapas intermediárias da cadeia de produção e circulação.

No Brasil, o ICMS constitui o imposto de maior abrangência a incidir sobre o consumo, tributando todo o valor adicionado da cadeia de produção e circulação das mercadorias e serviços, o que aproxima, com algumas diferenças, do imposto cobrado na União Européia.

A terceira parte implica a formulação de diferentes propostas de reforma que, se por um lado busca atender a harmonização internacional – é a “palavra de ordem” – por outro lado, só se tornará viável se tal proposta estiver condicionada aos limites impostos pela organização político-institucional do país.

Deve-se lembrar que o Brasil é uma federação, com elevado grau de autonomia fiscal dos governos subnacionais (estados e municípios). Assim, aponta-se o impacto federativo das mudanças sugeridas como a representação de um obstáculo a ser enfrentado no aprimoramento da tributação sobre do consumo.

Limites são inquestionáveis, mas a forma como se encaminha o legislar é motivo para reflexão por parte dos tributaristas e operadores jurídicos e de preocupação para os contribuintes que suportam a carga tributária. Também o é para este autor que se utilizou do método indutivo como forma de encaminhar o raciocínio no exame das questões levantadas sobre tributação do consumo pela sistemática do valor adicionado, através da pesquisa bibliográfica. Ressalta-se que a identificação dos autores pesquisados se encontra em nota de rodapé e/ou em referência bibliográfica.

Para finalizar, alerta-se que o encaminhamento ora apresentado é de inteira responsabilidade do autor, o que determina o descomprometimento da Banca Examinadora para as noções imitadas.

CAPÍTULO I

TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO: CONCEITOS E TENDÊNCIAS INTERNACIONAIS

O presente capítulo é dedicado à apresentação de aspectos conceituais e tendências internacionais da tributação do consumo com ênfase à tributação realizada através da sistemática do Valor Adicionado.

1- EVOLUÇÃO DA ESTRUTURA TRIBUTÁRIA

1.1- Antigas crenças

Uma retrospectiva histórica revela que o desejo dos legisladores, permanentemente, foi a busca de uma tributação sobre o consumo com uma base impositiva que pudesse alcançar a maior gama possível de situações fáticas tributáveis. Outrossim, verifica-se que a imaginação dos legisladores ultrapassou qualquer expectativa. Muitos projetos foram sucessivamente elaborados em favor de imperativos econômico-financeiros e/ou de pressões políticas.

Por vários anos, a tendência dos especialistas em finanças públicas foi lastreada na idéia de substituir os impostos indiretos sobre a produção e vendas, por impostos sobre a renda pessoal e empresarial. Essa posição foi sustentada pelos aspectos sócio-econômico-políticos vigentes.

Apresentam-se como vantagens deste sistema sobre aquele a eficiência econômica dos tributos e a aplicação do princípio da capacidade contributiva (quem ganha mais deve pagar mais), portanto, a justiça fiscal, e a visibilidade do ônus tributário: o contribuinte poderia aferir a ação do Estado no gasto público para atender o bem comum.

Contudo, a substituição dos "tributos maus" (os indiretos) pelos "tributos bons" (os diretos) só poderia ocorrer à medida que fossem sendo criadas as condições necessárias ao satisfatório desempenho do imposto sobre a renda do ponto de vista fiscal: ampliação da sua base (pelo crescimento econômico, aumento da renda e diminuição das desigualdades), o aperfeiçoamento administrativo e a educação cívica do contribuinte (com a substituição de padrões culturais típicos de países subdesenvolvidos por normas de conduta como as encontradas nas sociedades dos países desenvolvidos) e o desenvolvimento político (fortalecendo os ideais que comandam as modernas democracias representativas)¹.

Ainda conforme REZENDE uma:

... lei geral de evolução das estruturas tributárias, constituída a partir dos argumentos anteriormente mencionados, foi proposta em um interessante trabalho que alcançou notoriedade na segunda metade da década de 60. A "Lei Geral de Evolução das Estruturas Tributárias durante o Processo de

¹ REZENDE, Fernando. *A Moderna Tributação do Consumo*. Texto para discussão, n.º 303. Brasília: IPEA, 1993.

Desenvolvimento Econômico", foi proposta por Harley Hinrichs, buscava dar uma roupagem científica à tese de que o aumento da participação do Imposto de Renda no orçamento público seria um resultado natural do próprio desenvolvimento.²

Nela, a tributação da renda foi identificada com a tributação progressiva, e a sobre venda como a regressiva.

Essa argumentação racional, suportada pela evidência empírica, escondia fortes preconceitos: a supremacia da cultura anglo-saxônica, em comparação com a latina, do ponto de vista do contribuinte perante o fisco, foi freqüentemente citada como um atributo importante para explicar as diferenças encontradas na comparação internacional de países ocidentais, com respeito às respectivas estruturas de tributação. O comportamento civicamente irresponsável dos cidadãos latinos seria a causa da menor ênfase nos tributos sobre a renda e a propriedade encontrada em países latino-americanos subdesenvolvidos, vis-à-vis aqueles que sofreram a influência colonizadora de outras culturas³.

Nos anos 80, a ênfase dada pela literatura ocidental à tributação sobre a renda passa a perder importância. As necessidades de investimento na expansão da produção e na modernização tecnológica forçaram a redução do ônus imposto ao capital, ao mesmo tempo que a atenuação da progressividade do tributo que onera a renda pessoal foi vista como indispensável à recuperação do esforço do trabalho e da ética profissional. A orientação dos especialistas em finanças públicas se volta para a maior utilização da tributação de consumo através de Impostos sobre o Valor Agregado.

² Op Cit., p. 8.

³ Op Cit., 1993.

Isso se faz necessário para aliviar a pressão suportada pelos rendimentos do capital e do trabalho para que os estímulos à produção e à produtividade daí decorrentes contribuíssem para a sustentação do desenvolvimento e para a competitividade internacional.

O Imposto sobre o Valor Agregado passou a ser visto como o instrumento de política tributária capaz de, ao mesmo tempo, ampliar as fontes de recurso para os Governos, tornar mais equilibrada a participação dos vários tributos na composição das receitas públicas, e, ainda, melhorar a eficiência, modernização e justiça social da estrutura tributária.⁴

A tese da evolução linear da estrutura tributária, pois, cedia espaço à busca de um melhor equilíbrio, do ponto de vista da contribuição das principais categorias de tributos para a formação das receitas públicas.

Essa recomendação dos especialistas em finanças passou a centrar-se na maior utilização de impostos sobre o consumo como fonte de receita do governo e como instrumento de implementação dos princípios de justiça fiscal, atendendo dessa forma o imposto que onera a renda pessoal e reduzindo os encargos incidentes sobre a poupança e o investimento.

Essa nova postura trouxe modificações na estrutura tributária.

1.2- Tendência internacional

Atualmente, a interpenetração (globalização) das sociedades gigantes não deixa lugar para autoctismo tributários; requer ao contrário, uma crescente convergência entre os

⁴ QUADROS, Waldemir Luiz de. *O ICMS e a tributação do valor adicionado: uma análise da sistemática de tributação do consumo no Brasil*. Dissertação de Mestrado, UNICAMP, 1994.

sistemas, em função da maior interdependência e integração econômica⁵. Portanto, há necessidade de rever os paradigmas tributários.

Preleciona ainda DAIN⁶ que as questões centrais relacionadas à evolução tributária recente do mundo desenvolvido são:

- a elevação da carga tributária, sobre o consumo, e a desmistificação - no plano teórico e da política econômica - das idéias de Estado mínimo e choque de oferta;

- a alteração na composição da carga tributária, caracterizada pelo aumento de participação dos impostos sobre os rendimentos e lucros e dos impostos indiretos, devido ao crescimento das contribuições sociais e dos tributos gerais sobre o consumo, e também ao dinamismo da tributação sobre os rendimentos das pessoas físicas. Em contrapartida, se houve a queda na tributação sobre empresas e nos impostos específicos sobre bens e serviços. Ressalta-se aqui a imposição de algum tipo de seletividade para adotar a tributação indireta da necessária progressividade;

- a consideração de aspectos relacionados à internacionalização e globalização dos sistemas econômicos, bem como a formação de blocos de comércio, que alteram os requisitos de eficiência dos sistemas tributários, tais como a harmonização da concepção de imposto e as estruturas de alíquotas, e que afetam a jurisdição relativa às bases de tributação e o próprio poder coercitivo dos Estados nacionais;

⁵ DAIN, Sulamis. *Experiência Internacional e especificidade brasileira, in Reforma Tributária e Federação*. São Paulo: UNESP, 1995, p. 8.

⁶ Op Cit. p 8-10, 1995.

- a adoção de novos paradigmas na tributação direta, com reconceituação da progressividade tributária: os IVA têm facilitado a equivalência entre os tributos indiretos, impostos sobre o consumo e a tributação, enquanto os outros tributos indiretos tendem a onerar as exportações;

- a revisão da tributação indireta, com adoção dos tributos gerais sobre bens e serviços baseados na sistemática do valor adicionado, em substituição aos impostos específicos, ditos seletivos, monofásicos ou plurifásicos e dos impostos sobre o faturamento, típicos da tributação em cascata. Em países da Comunidade Européia - CEE⁷, a adoção do Imposto Sobre o Valor Adicionado (IVA) e a simplificação e compatibilização das alíquotas de tributação que permitiram a cobrança de impostos ao consumo na ausência de barreiras fiscais e alfandegárias entre os países;

- a composição de um "mix" de recursos, integrado estruturalmente por impostos e contribuições, para o financiamento da seguridade social. Essa combinação de fontes diversas, baseadas tanto no princípio da equidade (a cada um segundo sua contribuição) como no da igualdade (a cada um segundo sua necessidade), representa a admissão de uma lógica dupla (uma que confirma os direitos dos contribuintes do sistema, outra, geralmente de cunho universal e redistributivo, dirigido aos cidadãos, independentemente de contribuição). O resultado dessa duplicidade de conceitos de proteção social implica, no Brasil como em muitos países, um aporte de recursos da receita geral do governo, em adição aos recursos próprios do orçamento previdenciário, baseados em contribuições sobre a folha de salários;

⁷ Hoje – UE – União Européia.

- a revisão das relações intragoverno e entre o governo e o setor privado, com descentralização das políticas e dos gastos públicos, a parceria e a privatização dos investimentos e dos capitais. Nas federações a descentralização de competências tributárias e de gastos, bem como o "trade off" entre a maior autonomia das administrações locais, associada à desvinculação das transferências federais e à redução do volume de recursos transferidos.

Embora, como dito por AMARAL⁸: (1) historicamente, a proposta inicial para adoção de um imposto sobre o valor agregado pode ser identificada em 1919. A "Missão Shoup" para o Japão, em 1949, propôs um IVA para os governos locais que foi inicialmente introduzido e, posteriormente revogado; (2) em 1955, a França introduziu um IVA no nível da produção, substituindo um multiestagiário imposto cumulativo; (3) o Brasil, em 1967, tenha sido o primeiro país do mundo a introduzir um amplo imposto submetido à sistemática do valor agregado, o então ICM, cobrindo todas as etapas de produção e distribuição de um produto em direção ao consumidor final, o principal exemplo de mudanças tributárias no campo da tributação do consumo, na linha de sua modernização, é o fornecido pelos países da UE. Impulsionados pelo calendário estabelecido para a formação do Mercado Comum Europeu, os países da Europa, que fazem parte da UE, assumiram a liderança do processo, enquanto os não-europeus, notadamente, Japão, Austrália e Estados Unidos - ainda relutam em adotar o mesmo procedimento.

Assim, os primeiros países a substituírem um variado e desnecessário número de impostos, às vezes cobrado de forma cumulativa por um imposto abrangente, e não-cumulativo sobre o consumo, de acordo com a filosofia do IVA, foram a Dinamarca, a

⁸ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Tributação no MERCOSUL in Tributação no MERCOSUL*. São Paulo: RT, 1998, p. 478-479.

Alemanha e a França (ainda no final dos anos 60). O processo ganhou velocidade nos anos 70, como resultado da obrigatoriedade estabelecida pela Comunidade Européia, que adotou o IVA como tributo padrão⁹.

Mas, não é só nos países da UE que a idéia do imposto sobre o valor agregado floresceu. Ela estendeu-se a toda a parte. Vários países em desenvolvimento adotaram o IVA, relativamente à modernização dos respectivos sistemas tributários nas últimas décadas.

Também todos os países da América Latina adotam, com maior ou menor extensão, impostos com estrutura similar ao IVA. É o caso de todos os membros do Mercosul. O Brasil adota a tributação do valor adicionado/agregado pelo ICMS (de competência estadual) e o IPI (de competência federal).

Concluindo verifica-se que a tendência mundial, seguindo os princípios traçados pela então Comunidade Européia, é no sentido de implementar um imposto sobre o valor agregado - que colha o valor adicionado em cada etapa da cadeia produtiva e de distribuição em direção ao consumo final, mediante a sistemática de créditos e débitos e a utilização de faturas (credit style, invoice type European VAT)".¹⁰

1.2.1- O exemplo Europeu

DAIN¹¹, ao tratar dos aspectos relacionados à globalização das economias e à necessidade de rever os paradigmas tributários, argumenta que a internacionalização e a

⁹ QUADROS, Waldemir Luiz de. Op. Cit., 1994.

¹⁰ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Op. Cit., p. 481, 1997.

¹¹ DAIN, Sulanis. *Experiência Internacional e especificidade brasileira, in Reforma Tributária e Federação*. São Paulo: UNESP, 1995, p. 35-36.

globalização dos sistemas econômicos, bem como a formação de blocos de comércio, alteram os requisitos de eficiência dos sistemas tributários exigindo a harmonização da concepção de impostos e das estruturas de alíquotas, e afetam a jurisdição relativa às bases de tributação e o próprio poder coercitivo dos Estados Nacionais. No tocante à tributação indireta é imperativo a substituição de impostos específicos, ditos seletivos, monofásicos ou plurifásicos e dos impostos sobre o faturamento, típicos da tributação em cascata, por tributos gerais sobre bens e serviços baseados na sistemática do valor adicionado. Assim, a CEE - hoje, UE - é um caso paradigmático porque, no tocante ao comércio internacional, antecipa as possibilidades de utilização da tributação do valor adicionado como elemento viabilizador da eliminação de barreiras alfandegárias nas trocas entre países e contribui para sua harmonização e integração. Todos os países da UE adotaram, até os anos 80, sistemática de tributação sobre o valor adicionado e/ou ampliaram sua aplicação.

Na prática, a harmonização tributária da UE implicou duas decisões. A primeira delas diz respeito à sistemática de tributação a ser escolhida (se origem ou destino e se produção ou consumo). A segunda, derivada da primeira, trata dos procedimentos a serem adotados para a implementação da opção adotada. Quanto à primeira, optou-se pela adoção de um IVA sobre o consumo cobrado conforme o princípio do destino. Quanto ao segundo aspecto, adotou-se um esquema de diferimento do imposto nas exportações de um país membro para outro, de modo que as exportações não são tributadas no país de origem e as importações são taxadas no país de destino a alíquota local¹².

No entanto, como o projeto da UE, desde a sua concepção, é eliminar as

¹² Referente ao tema: *Princípio da Tributação na origem ou no destino* – ver Tópico C e D do item 4 do Capítulo III deste trabalho.

fronteiras econômicas e alfandegárias, novas discussões surgem com relação àquelas decisões. Embora o fato de o IVA sobre consumo ser inicialmente eleito a melhor forma de tributar as vendas, é indiscutível a preferência hoje pelo princípio do destino. Ainda existem discussões a esse respeito.

Nesse sentido, apesar da UE não ser exatamente uma federação, e sim um bloco econômico regional, o objetivo dos países membros de suprimir as fronteiras permite analisar os problemas relativos à harmonização analogamente aos contextos federativos. Inclusive as discussões e arranjos encontrados para lidar com a questão têm sido usados como referência no debate em torno do problema da tributação das vendas em contextos federativos.

Segundo ARAÚJO¹³: as trocas entre distintas jurisdições que não possuam barreiras alfandegárias pode ser operacionalizado de duas formas:

I) através da prática do diferimento do imposto nas exportações com a diferença de que, com a ausência da alfândega, o controle das operações é transferido da fronteira física para o livro de contabilidade dos importadores. Tal fato acarreta a necessidade de intensificar a fiscalização para evitar a sonegação. Outro problema relacionado a esta opção reside na devolução dos créditos aos exportadores. Sua vantagem seria a de permitir a adoção e alíquotas diferenciadas entre as jurisdições.

II) pela cobrança integral do imposto no país/Estado de origem (com a alíquota aplicada no destino), destinando-se posteriormente a receita ao país/Estado importador. Esta

¹³ ARAÚJO, Érika Amorim. *A Tributação do Consumo e relações federativas*. Dissertação de Mestrado, UNICAMP, p. 23-24.

opção, também conhecida como “destino com clearing” elimina o problema da devolução dos créditos e minimiza as possibilidades de sonegação: por outro lado, requer a formação de um complexo sistema de compensação de débitos-créditos e não deixa muito espaço para a cobrança de alíquotas diferenciadas.

Já o princípio da origem é defendido por aqueles que argumentam que sua adoção evitaria grande parte das dificuldades supracitadas. Assim, o projeto inicial da UE, ao suprimir suas fronteiras, era adotar este princípio nas trocas entre os países membros e no princípio do destino nas transações com os não membros. Dentre todas as implicações decorrentes, a principal reside no fato de que, com esta opção, é imperativo que as alíquotas sejam uniformizadas. Entretanto sua aceitação por parte dos países membros não é de fácil negociação.

Um segundo projeto da UE representava a adoção do princípio destino com *clearing*. Esse projeto, embora apresente vantagens com relação ao esquema de diferimento do imposto nas exportações, ainda em discussão na atual UE, terminou não sendo adotado em função de seus complexos requisitos administrativos¹⁴.

Na verdade, motivos distintos determinaram que tanto um projeto quanto outro

¹⁴ MACON, T. Sustitución del Impuesto a los Ingresos Bruto. Buenos Aires: CITAF/OEA. 1994 mimeo
“El primer proyecto de Europa - para enfrentar la decisión política de suprimir la aduana - fue en base al principio de origen, que no pudo concretarse por no haber podido uniformar tasas (...)
El segundo proyecto, que también evitaba las devoluciones, fue utilizar el principio de destino con clearing. Los exportadores facturaban el impuesto también en sus exportaciones internas, a pesar de ser en base destino e informaban a su gobierno la identidad del importador, cuando depositaban.
Los importadores se acreditaban el impuesto e informaban a su gobierno la identidad del exportador.
El monto del impuesto era acreditado por el fisco del país exportador al del país importador - para mantener el principio de destino - y se formaba un sistema de clearing con todo el comercio interno a la CE. Todo para capear la eliminación de la Aduana y evitar devoluciones. Finalmente la propuesta no prosperó porque significaba un compromiso administrativo demasiado grande.” Apud – ARAÚJO, Érika Amorim. Op. cit., p. 14.

não fosse implementado; entretanto, o que não pode ser ignorado é que, em ambos, a exigência de que uma maior uniformização das alíquotas é um pré-requisito para a operacionalização. Assim, embora o esforço dos países membros da UE seja sensível no sentido da harmonização – inclusive tendo avançado ao longo dos anos – é difícil imaginar que os mesmos estejam dispostos a abrir mão de sua autonomia tributária em prol dos arranjos sugeridos. Por esta razão é que, em 1993, quando foram eliminadas as barreiras alfandegárias entre os países, o esquema prevalecente foi o do diferimento do imposto nas exportações. Este esquema - que deveria ser transitório até que se adotasse o do “destino com *clearing*” - permanece até hoje.

Em sua essência, o esquema atual é o mesmo prevalecente antes que as fronteiras fossem suprimidas. As exportações de uma empresa de um país membro A para os comerciantes registrados de um outro país membro B e C são isentas de tributação em A e vice-versa. Os importadores pagam IVA segundo a alíquota do seu país não tendo neste caso, dada a eliminação da tributação na alfândega, nenhum crédito para abater da sua dívida tributária, que somente surge quando os produtos comprados são revendidos ou incorporados em um outro. Apesar deste esquema exigir maior fiscalização que um baseado no princípio do destino com *clearing*, observa-se a sua superioridade à medida que se acredita que a exigência de um número de registro dos compradores minimiza o problema do controle do comércio inter-fronteiras.

Uma importante diferença a ser destacada é que apenas as vendas para comerciantes registrados são feitas a uma alíquota zero, em contraste com as vendas para países não-membros, onde todas são isentas de tributação.

Apontam-se três problemas no atual esquema adotado pela UE:

- I) a sustentabilidade da receita face às compras inter-fronteira;
- II) necessidade de tratamento simétrico das importações e exportações de e para países membros e não-membros;
- III) o controle das transações inter-fronteira.¹⁵

ARAÚJO¹⁶ faz a seguinte análise:

O primeiro dentre os problemas mencionados, é comum quando existem alíquotas diferenciadas. O problema inexistente no caso das transações entre contribuintes; no entanto, nas vendas a não-contribuintes se torna difícil evitar que o tributo seja cobrado de acordo com o princípio da origem. Importa ressaltar que o crescimento das vendas por correspondência – facilitadas pelo advento do chamado comércio eletrônico – impõe uma dificuldade adicional ao problema. Para lidar com essa questão, é impossível tratar de todas as transações de maneira uniforme, de modo que alguns esquemas especiais devem ser adotados. Dentre estes, três, atualmente em vigor na UE podem ser destacados: (1) as vendas do tipo: por correspondência devem ser tributadas no destino, uma vez que o faturamento das empresas envolvidas no negócio exceda um limite especificado; (2) os veículos são sujeitos à tributação no país de registro; e (3) as empresas isentas do IVA devem ser tributadas no destino, uma vez que suas importações excedam determinado limite.

¹⁵ BIRD, GENDRON, Apud ARAÚJO, Erika Amorim. *A Tributação do Consumo e Relações Federativas*. Dissertação de Mestrado, UNICAMP, 1994, p. 25-26.

¹⁶ ARAÚJO, Erika Amorim. Op. Cit., p. 25-28.

Quanto ao segundo problema, sugere a adoção de uma alíquota especial (uniforme) do IVA - uma espécie de “Euro VAT” uniforme imposto em um estágio pré-varejista - a ser aplicada nas transações entre comerciantes registrados, enquanto os Estados estão livres para impor diferentes alíquotas nas vendas aos consumidores finais.

Com relação ao terceiro – controle das transações inter-fronteiras – o principal caminho apontado para contorná-lo é o estímulo à intensa troca de informações entre os países – o que é considerado por muitos especialistas insuficiente para evitar a evasão fiscal.

Em suma, embora o esquema descrito esteja em vigor na UE desde 1993, dentre outros fatores, a existência dos problemas mencionados faz com que o mesmo seja considerado transitório. Ainda que muitos avanços tenham sido feitos no sentido da harmonização, inclusive com aproximação cada vez maior de alíquotas entre os países membros, as discussões relacionadas ao tema não se encerraram. Entretanto, existe consenso com relação ao fato de que a melhor forma de tributar as vendas é através de um IVA-Consumo com ampla base de incidência. Assim, não é raro a ocorrência de discussões que novamente retomam a possibilidade de adoção do princípio da origem nas trocas entre os países membros e do princípio entre os países não membros, onde os problemas engendrados pela diferenciação de alíquotas entre os países membros poderia ser contornado através da adoção de um sistema de compensação de débitos e créditos entre os mesmos.

1.3- Tributação das Vendas

Dentro da evolução tributária importa reconhecer a tributação das vendas.

Os impostos sobre vendas incidem sobre o fluxo de receita gerado nas transações do produto corrente; logo é equivalente a uma forma de tributação aplicada sobre os gastos dos agentes econômicos.

A tributação das vendas pode tomar variadas formas, em função dos objetivos da política tributária e dos mecanismos administrativos utilizados para implementar a tributação.

Quanto aos objetivos da política tributária, existem quatro possibilidades para a escolha da base de incidência do imposto sobre vendas:¹⁷

- a) a base de consumo geral, que iguala o componente do Produto Nacional Bruto - PNB;
- b) base de consumo seletivo, que incide apenas sobre determinados itens e bens de consumo;
- c) base que abarca tanto consumo quanto investimento;
- d) base que inclui a totalidade das vendas, que tribute todas as transações econômicas, inclusive as referentes ao consumo intermediário.

Quanto à imposição e coleta do tributo, ou seja, os mecanismos administrativos, o imposto pode adotar as seguintes formas:

¹⁷ QUADROS, Waldemir Luiz de. *O ICMS e a tributação do valor adicionado: uma análise da sistemática de tributação do consumo no Brasil*. Dissertação de Mestrado. UNICAMP, 1994.

a) Impostos de estágio único (monofásicos), podendo ser coletados sobre as vendas no varejo, ou sobre as vendas no atacado, ou, ainda sobre os produtores;

b) Impostos de estágio múltiplo (multifásicos), podendo ser coletados sobre o valor adicionado ou sobre as transações.

A combinação entre as alternativas de base de incidência e de coleta do imposto resulta em uma série de possibilidades de prática de 13 tipos diferenciados de impostos sobre as vendas, conforme discriminação apresentada no quadro a seguir:

QUADRO I

Tipos de tributação sobre as vendas

Estágio	Base de Cálculo			
	Bens de Consumo		Bens de Consumo e de Capital (III)	Transações Totais (IV)
	Geral (I)	Seletivo (II)		
UNICO				
Varejo	(1)	(5)	(9)	-
Atacado	(2)	(6)	(10)	-
Produtor	(3)	(7)	(11)	-
MÚLTIPLO				
Valor Adicionado	(4)	(8)	(12)	-
Transações	-	-	-	(13)

Fonte: Musgrave e Musgrave¹⁸.

Dentre todas as combinações acima expostas, o imposto incidente sobre a totalidade das vendas/transações é o menos desejável, pois, ao incidir sobre todas as etapas do

¹⁸ MUSGRAVE, R. A. MUSGRAVE, P. B. *Finanças Públicas: Teoria e Prática*. São Paulo: USP, 1980, p. 277.

processo de produção e circulação de mercadorias – onde estão incluídas as transações intermediárias – provoca o "efeito cascata" de modo que uma mercadoria ou serviço é tributado mais de uma vez.

"Sob este imposto, um produto é tributado repetidamente na medida em que ele se movimenta através dos vários estágios da produção..."¹⁹. Por conseguinte, um imposto sobre transações impõe uma discriminação arbitrária contra aqueles produtos que envolvem muitos estágios de produção e de distribuição. Além do mais, com o intuito de evitar o imposto (sonegar) as empresas tentarão acordos com os fornecedores, o que encoraja a integração vertical e reduz a competição. São introduzidas desigualdades adicionais na medida em que o imposto acumula-se de estágio para estágio, já que ele participa da base de cada estágio sucessivo.

Por essas razões, o imposto sobre transações é considerado uma forma não adequada de tributação, e a recente substituição do imposto sobre transações pelo imposto sobre o valor adicionado nos países europeus reflete um reconhecimento embora tardio desse fato. Os Estados Unidos, afortunadamente, nunca utilizaram um imposto sobre transações.²⁰

Quanto aos tributos incidentes sobre o consumo e investimento, embora não tenham os mesmos problemas do caso anterior à medida que não incidem sobre as transações intermediárias, também não são recomendados pela teoria das finanças públicas por representarem um desestímulo ao investimento produtivo.

¹⁹ Op. Cit., p. 278.

²⁰ QUADROS, Waldemir Luiz de. *O ICMS e a tributação do valor adicionado: uma análise da sistemática de tributação do consumo no Brasil*. Dissertação de Mestrado. UNICAMP, 1994, p. 05.

"Um imposto como esse seria alvo de objeções tanto em termos de equidade quanto de eficiência. Com relação à equidade, ele infringiria a regra básica de tributação da renda que determina que a renda de todas as fontes deve ser tributada plenamente, mas em termos líquidos. Com relação à eficiência, ele aumentaria a discriminação contra a poupança, um resultado que mesmo um imposto sobre a renda líquida envolve".²¹

Se em função dos motivos já expostos, a regra geral passa a ser a extinção de todos os gravames que possam afetar a competitividade, dos produtos domésticos, fica claro que, dentre todas as alternativas sugeridas, a melhor escolha da base de incidência é o consumo geral/ abrangente. Uma tributação seletiva/ específica sobre determinados itens de consumo (também conhecido como "excise taxes") deve ser complementar à tributação geral sobre o consumo ²².

Tais impostos têm apenas o valor adicionado como referência, evitando, portanto, a cumulatividade e permitindo a completa desoneração dos investimentos e das exportações; assim, também pode ocorrer a incidência seletiva através da hierarquização de alíquotas segundo a essencialidade dos bens.

A imposição e coleta destes tributos pode ser em estágio único, normalmente incidente sobre a última etapa do processo de produção - chamado de Imposto Sobre Vendas a Varejo (IVV) - ou, em múltiplos estágios - correspondendo ao imposto sobre o valor adicionado (IVA).

²¹ Op. Cit., p. 06.

²² Op. Cit., p. 07.

Pelo menos em tese, desde que tanto o IVV quanto o IVA tributam apenas o valor adicionado, as duas formas de tributação produzem os mesmos resultados em termos econômicos e financeiros. No entanto, o IVV pode não produzir os mesmos resultados em termos de eficiência e neutralidade que o IVA, pois mesmo que este tributo não apresente as mesmas distorções que os gravames incidentes sobre o faturamento bruto, 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. Ainda que a venda de varejistas se concentre principalmente para os consumidores finais, esta é uma dificuldade que não pode ser ignorada. Além disso, posto que a cobrança do IVV ocorre em inúmeros pontos do comércio varejista, esta forma de imposição requer um eficiente sistema de controle e fiscalização. Sem dúvida, conforme será discutido adiante, várias cláusulas poderiam ser introduzidas na legislação para contornar os problemas mencionados, a questão é que isto pode se traduzir em aumento dos custos administrativos e da complexidade do sistema tributário.

Em resumo, não apenas é recomendável que a melhor forma de tributar as vendas é aquela cuja base é essencialmente o consumo geral como também sua forma de imposição e coleta deve se dar em estágios múltiplos.

1.4- Tributação do Consumo

Outro procedimento de tributação pode ser operacionalizado sob a forma de tributação do consumo.

A tributação do consumo congrega, em geral, todos os impostos incidentes sobre a cadeia produtiva e de distribuição de uma mercadoria ou serviço, em direção ao consumo final.

A tributação do consumo pode possuir uma base de consumo geral e/ou uma base seletiva.

Como já dito anteriormente neste trabalho²³, a tendência dos teóricos das finanças públicas é a favor da adoção de um imposto sobre o consumo de base geral/abrangente. Até por que a escolha exclusiva de uma base mais restrita/seletiva imporia necessidade de alíquotas substancialmente mais elevadas para obter a mesma receita.

Na prática, contudo, todos os impostos sobre o consumo que se pretendem de base mais abrangente excluem de sua incidência determinados itens. Essas exclusões decorrem de variadas razões, que vão de dificuldades administrativas para a tributação (aluguéis e determinados serviços, por exemplo) até objetivos de redução da regressividade do imposto (remédios e alimentos, por exemplo).

A tributação seletiva/específica sobre determinados itens de consumo ("excise taxes") é recomendada como forma complementar à tributação geral do consumo. São diversas as razões para esta escolha, podendo-se destacar as seguintes:

- Aumentar a progressividade do sistema tributário através da tributação de bens de consumo que pesem mais fortemente nos orçamentos de alta renda;

²³ Ver tópico 1.1 do Capítulo I.

- A escolha de determinados produtos onde a administração do tributo seja mais fácil com grande poder arrecadatório;

- Desencorajar o consumo de bens "não meritórios";

- Regular e corrigir ineficiências na utilização de recursos;

- Combate à poluição"²⁴.

Para melhor compreensão do tema – tributação sobre o consumo – alguns conceitos básicos presentes em AMARAL²⁵ - identificados pela doutrina jurídica e econômica mundial - são apresentados na seqüência:

- Impostos monofásicos e multifásicos: os impostos sobre o consumo podem incidir de uma única vez (monofásico), em qualquer etapa da cadeia produtiva e distribuição em direção ao consumo final. Pode também incidir em duas ou mais etapas, cumulativamente ou não (multifásico). Os tributos cumulativos (incidência "em cascata") cujos efeitos perversos (verticalização, impactos inflacionários, oneração das exportações), são deveras conhecidos, são de muito rechaçados pela doutrina econômica e jurídica pátria e internacional.

²⁴ QUADROS, Waldemir Luiz de. *O ICMS e a tributação do valor adicionado: uma análise da sistemática de tributação do consumo no Brasil*. Dissertação de Mestrado. UNICAMP, 1994, p. 07.

²⁵ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Tributação no MERCOSUL in Tributação no MERCOSUL*. São Paulo: RT, 1998, p. 487-489, 490-491.

- Impostos seletivos: são impostos sobre o consumo que tributam alguns tipos especiais de produtos, notadamente por que a sua produção é essencialmente concentrada e a sua distribuição, pelo contrário, pulverizada (como os combustíveis e demais fontes de energia e os veículos automotores). É também adotado relativamente a produtos cujo consumo, por razões de política pública, seja desaconselhável incentivar. É o caso, assim, das bebidas alcoólicas, do tabaco, das armas de fogo e munições.

- Bases econômicas: a base econômica dos tributos sobre o consumo é importante para a identificação da concessão de créditos para determinados insumos e produtos. A base econômica produto-bruto não permite a utilização de créditos decorrentes da compra de bens para o ativo permanente do contribuinte. A base econômica consumo, via de regra adotada ao redor do mundo, permite amplo aproveitamento de créditos.²⁶

- Contribuinte: aquele que promove o fornecimento de mercadorias ou serviços, ou aquele a ele equiparado. No caso brasileiro, a legislação prevê também a figura do "substituto tributário".

- Base de cálculo e créditos fiscais: é o preço da mercadoria ou do serviço, compensando-se o quantum debeat com os créditos obtidos nas operações pretéritas - no caso do IVA - salvo em se tratando de consumidor final (ou de contribuinte não registrado), que sofrerá, ao menos tecnicamente, a carga tributária integral do imposto. Essa possibilidade de transferência do tributo até o consumidor final é que concede ao IVA a natureza típica de

²⁶ No caso do ICMS brasileiro, até o advento da Lei Complementar 87/96, adotava-se a base econômica produto-bruto. Com a nova legislação passou a ser usada a base econômica consumo. É o que dispõem os arts. 19 e 20 da citada lei.

uma exação sobre o consumo, em contraste aos tributos sobre a renda, que pretendem onerar a produção da riqueza e não a sua utilização.

- Cálculo "por dentro" e "por fora": os impostos sobre o consumo podem ser calculados "por fora", quando o imposto não integra a própria base de cálculo do tributo (caso do IPI); ou por dentro quando o próprio imposto integra a sua base de cálculo (caso do ICMS). Com isso, no cálculo "por fora", a incidência de uma alíquota de 17% sobre o valor de uma operação de 100 gera um imposto a pagar de 17% (isto é, a alíquota real - efetiva - do tributo é igual à alíquota nominal). No cálculo "por dentro", no mesmo exemplo dado, a aplicação de uma alíquota de 17% sobre o valor de 100 representa um montante a pagar de 20,48 - assim, a alíquota efetiva não é 17% mas 20,48%. Em alguns países democraticamente mais maduros, o "cálculo por dentro" é considerado uma afronta à cidadania, pois impede-lhe de promover maior controle do exercício da competência tributária e dos gastos públicos.

- Alíquota zero e isenções: no caso dos tributos sobre o valor agregado, a doutrina mundial utiliza os institutos da alíquota zero e da isenção com bastante precisão. A incidência da alíquota zero resulta num imposto zero a pagar, mas há a manutenção dos créditos referentes às operações anteriores (é assim utilizada nas operações de exportação, para exonerar os produtos destinados a consumo em outras jurisdições). As isenções, por outro lado, informam que a operação não será tributada, mas, no entanto, os créditos existentes deverão ser estornados (assim, no caso do IVA, a isenção gera a imposição plena do tributo, com efeito correlato ao que acontece com o consumidor final, que perde os créditos relativos às operações pretéritas).

- Os princípios de destino e de origem²⁷: a aplicação dos princípios da origem ou do destino são, em síntese, referentes à jurisdição a qual se carrearão as receitas pertinentes à arrecadação dos tributos sobre o consumo. Em nível internacional, um largo tributo sobre o consumo como o IVA é cobrado pelo governo central, e não pelas unidades regionais ou locais (em contraste com o Brasil, em que o mais amplo tributo sobre o consumo, o ICMS, é cobrado pelos Estados). Com isso, usualmente utiliza-se o princípio do destino (as exportações são exoneradas da tributação, as importações tributadas), em oposição ao princípio da origem (as exportações são tributadas as importações exoneradas).

Não é nova a idéia das vantagens de uma ampliação da tributação sobre o consumo; nova é a sua inclusão na agenda das preocupações atuais da política tributária. Um estudo apresentado por KALDOR²⁸ na década de 50, idealizou um modelo tributário baseado na idéia de um imposto abrangente sobre o consumo, reunindo neste tributo as vantagens da neutralidade econômica, da justiça social e da relação direta entre o contribuinte e o fisco, suplementando o papel desempenhado pelo imposto de renda para a progressividade da estrutura tributária.

O imposto ideal de KALDOR era sob a forma de um imposto personalizado incidente sobre o dispêndio/gasto dos consumidores, onde, ao invés de declarar sua renda, o cidadão-contribuinte deveria declarar o seu gasto (consumo), incidindo o tributo em função montante e da composição do gasto de cada um.

²⁷ O tema será melhor abordado no Capítulo III.

²⁸ KALDOR, apud REZENDE, Fernando. *A moderna Tributação do Consumo*. Texto para discussão n.º 303. Brasília, IPEA, 1993, p. 09-10.

Ao incidir sobre a despesa final dos consumidores, o imposto seria neutro, tanto da perspectiva da formação de preços no mercado de produtos, quanto da escolha entre poupança e investimento e trabalho/lazer, no mercado de fatores. Ao exigir uma declaração pessoal do contribuinte, o imposto preservaria os mesmos atributos do imposto direto sobre a renda, sob a ótica das relações de co-responsabilidade entre o Estado e o Cidadão. Por fim, a aplicação de alíquotas progressivas, em relação ao consumo, atenderia ao princípio do tratamento seletivo em função da capacidade contributiva dos indivíduos, além de estimular a poupança e o investimento.

Tal idéia não vingou pela ausência de condições administrativas à sua operacionalização. Entretanto, os motivos que conduziram a elaboração desta proposta, no entanto, retornam, agora, com redobrado vigor.

Se historicamente, como forma de reduzir a regressividade da tributação sobre o consumo, aplica-se o princípio da seletividade nesta forma de tributação, por aproximação, considera-se o consumo como índice de capacidade de pagamento tributário semelhante ao adotado para a tributação da renda. Desta forma, em seus princípios de imposição, aproxima-se à tributação sobre o consumo de um imposto sobre os dispêndios pessoais do tipo desenvolvido por KALDOR, como forma complementar de tributação sobre a renda.

Portanto, a seletividade do imposto sobre o consumo de base abrangente/geral aparece na aplicação de alíquotas diferenciadas conforme o tipo de bem de consumo, forma aproximada de alcançar a progressividade de acordo com a faixa de renda utilizada para o consumo/gasto.

1.5- Tributação pela Sistemática do Valor Adicionado

Uma das formas mais atuais e menos perniciosas é a tributação pela sistemática do valor adicionado.

A primeira recomendação para o uso desse imposto, em substituição ao sobre vendas "em cascata", foi feita no governo alemão por Von Siemens, em 1918. A Argentina, em 1935, e a França, em 1948, foram os primeiros países a introduzir o IVA, incidindo-o apenas sobre a produção industrial. Por volta de 1954, a França ampliou sua base de incidência, incorporando o estágio atacadista da distribuição neste contexto. Somente a partir da década de 60, o IVA, incidindo em todos os estágios da produção e distribuição, tornou-se corrente.²⁹

O Brasil é pioneiro na adoção de um moderno e amplo sistema de tributação do valor adicionado, que ocorreu com a emenda constitucional nº 18/1965³⁰. O antigo imposto sobre vendas e consignações (IVC) foi então substituído pelo ICM, um imposto não-cumulativo, incidente sobre o valor agregado gerado em cada etapa do processo de produção e circulação de bens e serviços. A mesma sistemática de tributação foi adotada para o IPI; porém, nesse caso, com base de incidência mais restrita, alcançando os produtos industrializados. Desde o início, adotou-se o princípio da seletividade para o IPI, o que só foi feito para o ICM quando da transformação em ICMS na Constituição de 1988³¹.

²⁹ REZENDE, Fernando et. alii. *Proposta de Reforma do Sistema Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: IPEA, 1987 – Texto para discussão 104.

³⁰ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o valor agregado – IVA*. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário. RUMO, 1995.

³¹ DERZI, Misabel Abreu Machado e COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário Aplicado: Estudo e Parceria*. Belo Horizonte, Del Rey, 1997, p. 18.

A grande vantagem da tributação com incidência sobre o valor adicionado é que ele evita, ao menos em termos teóricos, a incidência em "cascata", característica dos antigos impostos sobre vendas, quando o imposto era cobrado de forma cumulativa tantas vezes quantas fossem as etapas de circulação da mercadoria.

Há duas alternativas básicas para a implementação de imposto sobre o valor adicionado:

- A adoção de um imposto de estágio único, incidente apenas na última etapa do processo de produção e circulação de bens e serviços, isto é, na venda ao consumidor final. Esta é a forma adotada nos EUA que, apesar de inspirado nos princípios do valor adicionado, é conhecido como imposto sobre vendas a varejo.

- A adoção de um imposto de estágios múltiplos, incidentes em todas as etapas do ciclo de produção e comercialização, que deduz o imposto pago na etapa precedente para fins de apuração do imposto a ser recolhido em cada etapa do ciclo. De modo geral, a literatura reserva para este imposto o nome a denominação de Imposto Sobre o Valor Adicionado - IVA (Value Added TAX - VAT), forma adotada no Brasil, UE e na maioria dos demais países³².

Essas duas formas de imposição do tributo fornecem o mesmo resultado em termos econômicos financeiros. A diferença substancial entre a imposição num único estágio ou em múltiplos estágios diz respeito, essencialmente, à eficiência administrativa para a tributação.

³² QUADROS, Waldemir Luiz de. *A Tributação indireta no Brasil in Reforma Tributária e Federação*. São Paulo: UNESP, 1995, p. 76-77.

A cobrança integral num único estágio (na prática, significa a cobrança no momento da venda no comércio varejista) requer um eficiente sistema de fiscalização e controle. Por sua vez, a cobrança em múltiplos estágios embute no sistema tributário um mecanismo automático de controle, que limita os espaços de sonegação (mas não os elimina), na medida em que o registro das apurações é indispensável para a utilização do imposto recolhido na etapa anterior para o abatimento do imposto a ser recolhido na etapa presente.

Esse sistema de auto-controle para a fiscalização e arrecadação embutido no IVA é uma das razões principais para a predominância dessa forma de tributação do consumo na grande maioria dos países³³.

REZENDE³⁴ ratifica tal posição ao escrever:

Isto não significa dizer que o IVA é um imposto imune à sonegação. Tal espécie de imposto não existe. A experiência acumulada com esse imposto sustenta a tese de que ele é uma forma superior de tributação do consumo, do ponto de vista das possibilidades de fiscalização e controle, comparativamente a alternativas semelhantes, ainda que as possibilidades de fraude estejam presentes (a experiência brasileira a respeito de fraudes é bastante rica..., mas não invalida a tese, uma vez que ela resulta, em boa parte, da inadequação dos critérios aplicados no país à cobrança desse imposto).

A preferência pelo IVA sustenta-se, entre outros argumentos, pela harmonização fiscal, que é indispensável para a consolidação do processo de integração, com a nova realidade econômica mundial e regional.

³³ QUADROS, Waldemir Luiz de. *O ICMS e a Tributação do Valor Adicionado: uma análise da sistemática de tributação do consumo no Brasil*. Dissertação de Mestrado. UNICAMP, 1994, p. 09.

³⁴ REZENDE, Fernando. *A Moderna Tributação do Consumo*, Texto para discussão, n.º 303. Brasília: IPEA, 1993, p. 13.

Assim, a tendência internacional, no limiar do século XXI, requer um tratamento uniforme dos impostos que oneram a produção e o comércio, de modo a evitar ganhos ou perdas em virtude da sustentação de práticas tributárias distintas.

Dessa forma, a substituição de um conjunto variado de tributos por um imposto de base abrangente torna mais fácil a harmonização do tratamento tributário e dá maior visibilidade às práticas adotadas em cada país, facilitando o controle e a arbitragem.

Segundo QUADROS ³⁵, existem ainda outras razões para a crescente adoção do IVA pelos sistemas tributários ao longo das duas últimas décadas, normalmente substituindo outras formas existentes de tributação das vendas com característica de incidência "em cascata". Destaca:

- O grande potencial de arrecadação do IVA que permite, ao mesmo tempo, ampliar a carga tributária e mudar sua composição, tornando a receita pública menos dependente da base renda;

- Um aumento da receita que varia de 12 a 30% da receita tributária total dos países que o adotam em seus sistemas;

- Representa um imposto que consegue, de forma eficaz, garantir a implementação da recomendável desoneração tanto das exportações - não interferindo assim na competitividade

³⁵ QUADROS, Waldemir Luiz de. *O ICMS e a Tributação do Valor Adicionado: uma análise da sistemática de tributação do consumo no Brasil*. Dissertação de Mestrado. UNICAMP, 1994, p. 09-11.

dos produtos exportados, como também dos investimentos - garantindo a incidência apenas sobre a base consumo, caracterizando o tributo como do tipo IVA-Consumo;

- Garante a neutralidade sobre a alocação privada de recursos;

- É considerado um tributo de administração muito eficaz, tarefa facilitada pelo desenvolvimento da informática;

- Permite a adoção do princípio da seletividade na tributação através da aplicação de alíquotas diferenciadas de acordo com a essencialidade dos bens e serviços de consumo, contribuindo assim para reduzir a regressividade da tributação indireta e, desta forma, de todo o sistema tributário;

Assim, as experiências implementadas e as recomendações dos especialistas tendem a apontar a tributação pelo valor adicionado, como a forma mais justa e adequada à modernidade de tributação.

CAPÍTULO II

A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL

O presente Capítulo é dedicado à apresentação da carga tributária aplicada sobre o consumo, atualmente, em vigor, no Brasil, com ênfase ao ICMS: Origem e regulamentação.

1- A CARGA TRIBUTÁRIA INCIDENTE SOBRE O CONSUMO

Diversos tributos oneram atualmente, o consumo de mercadorias e serviços no Brasil, embora nenhum deles o faça de maneira exclusiva. Tributam-se os insumos, a produção, as vendas, o transporte, a comercialização de mercadorias e a prestação de serviços, de forma fragmentada e desconexa. O efeito cumulativo desses vários tributos sobre o preço dos produtos e o poder aquisitivo dos consumidores é desconhecido, embora se saiba que, no cômputo geral, o sistema seja altamente regressivo. Estudo realizado pela Universidade de São Paulo, em 1975, concluiu que o ônus relativo suportado pelas famílias mais pobres em decorrência dos tributos que incidiam, naquele ano, sobre a produção e consumo de

mercadorias e serviços era duas vezes mais elevado que o que recaía sobre as famílias de mais elevado rendimento. Embora não se tenha conhecimento de estudos recentes com a mesma amplitude, é lícito afirmar que as modificações empreendidas no sistema tributário desde então, nessa área, não contribuíram para aliviar o ônus suportado pelos mais pobres³⁶.

Das principais modalidades de tributação que oneram o consumo, segundo a Legislação vigente, destacam-se:

- a) o imposto estadual sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS);
- b) o imposto federal sobre produtos industrializados (IPI);
- c) o imposto municipal sobre a prestação de serviços (ISS);
- d) as contribuições parafiscais: PIS/PASEP, COFINS, CSSL, CPMF, entre outros;
- e) o imposto sobre a importação - II;
- f) o imposto sobre operações financeiras (IOF).

O ICMS representa o maior dos tributos.

³⁶ ERIS, apud REZENDE, Fernando. *A moderna tributação do consumo*. Brasília: IPEA, 1993. Texto para discussão n.º 303, p. 11.

2- SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO PELO ICMS

Numa rápida retrospectiva histórica, verifica-se que foi em 1950, com Rubens Gomes de Souza, que se elaborou pela primeira vez um anteprojeto, a fim de regulamentar a esparsa e conflitante legislação existente, que sobrepunha fatos gerados a fim de ordenar as finanças públicas.

Em 1965, o Governo Militar editou a Emenda Constitucional n.º 18/65 e a CE/46, que traz em seu bojo um sistema Tributário Nacional (Rubens Gomes de Souza e Gilberto de Ulhôa Canto assessoraram o governo na preparação dessa Emenda), à fim de adaptar o Anteprojeto ao momento histórico. Em 1966 surge a Lei 5172/66 que, com a promulgação da Constituição de 1967, ganhou o “status” de Lei Complementar recebendo a denominação de Código Tributário Nacional (CTN).

Em 1988, com a Nova Constituição, houve a ampliação do campo de incidência do então ICM, que passou a ser conhecido pela sigla de ICMS³⁷.

2.1- Regulamentação do ICMS

Segundo a Constituição Federal de 1988, em seu Artigo 146, como regra geral, cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais da legislação tributária, necessárias para a instituição dos tributos.

³⁷ CASSONE, Vittorio. *ICMS in Comentário ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 388-389.

No caso específico do ICMS, a Constituição de 1988, no seu Art. 155, item XII e respectivas alíneas, delegou à lei complementar a tarefa de:

- Definir seus contribuintes.
- Dispor sobre substituição tributária.
- Disciplinar o regime de compensação do imposto.
- Fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços.
- Excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos (produtos industrializados) mencionados no inciso X, alínea “a”.
- Prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias.
- Regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A partir da área factual do tributo definido na Constituição e das definições estabelecidas em lei complementar, cabe à lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal estabelecer, dentro dos limites estabelecidos, a regulamentação do ICMS.

Porém, no caso específico do ICMS, a Constituição de 1988, nas Disposições Transitórias, estabeleceu que, se no prazo de sessenta dias, a contar de sua promulgação, não fosse editada a lei complementar necessária a sua instituição, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n.º 24, de 07/01/1975, regulariam a matéria, substituindo provisoriamente a lei complementar, com o fim de viabilizar a instituição do ICMS³⁸.

Só em 1º de março de 1989, a Legislação sobre o ICMS entra em vigor, na forma do Caput do Art. 34 da DCT do CF/88, através do convênio 66/88.

Contudo, em 13 de setembro de 1996, surge a Lei Complementar n.º 87/96 – conhecida como Lei Kandir – que dispõe sobre o Imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre tributação relativa à operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação (ICMS)³⁹. Esta é a lei complementar a que se refere o Artigo 155, XII, da CF/88.

2.2 - Hipótese de Incidência e Base de Cálculo

O ICMS representou uma ampliação da base de incidência do antigo ICM. Além da tradicional competência para tributar as operações de circulação de mercadorias, passou como foi visto anteriormente também a incidir explicitamente sobre as prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicações, anteriormente

³⁸ ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 238-239.

³⁹ Op. Cit. p. 245.

tributados pelos extintos impostos especiais federais (ISTR e ISC). Por outro lado, dada a igual extinção dos impostos federais sobre minerais, energia elétrica e combustíveis, a circulação destes bens e serviços também passou a ser passível de tributação pelo ICMS, representando uma ampliação da base de incidência do imposto estadual.

A ampla abrangência da base de incidência do ICMS aproximou este imposto do IVA europeu, representando, também, importante aumento do potencial de arrecadação do imposto estadual.

Segundo as definições da Legislação em vigor, que desdobra a matriz constitucional do ICMS, estabeleceu-se a seguinte hipótese de incidência⁴⁰:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I— operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II— prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III— prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV— fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V— fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I— sobre a entrada de mercadoria importada do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

II— sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III— sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

⁴⁰ CASSONE, Vittorio. *ICMS in Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 397.

É importante notar que o núcleo material definidor da hipótese de incidência do ICMS são as operações de circulação de mercadorias e a prestação de serviços especificados. Segundo ATALIBA⁴¹, pode-se afirmar, sem dissensões relevantes na construção jurisprudencial dessa matéria, que cabe a cobrança do ICM/ICMS, desde que exista a circulação econômica de mercadorias, providas pelos contribuintes da tributação estadual, constitucionalmente qualificadas.

A saída/entrada física, e a operação de que decorra, são fatos que apenas identificam, no espaço e no tempo, as etapas da circulação das mercadorias/serviços. Estas definições complementares, ou seja, a determinação dos fenômenos do tempo e espaço da incidência do imposto, são necessários a fim de precisar na lei tributária onde/quando surge a obrigação de pagar o imposto, dada a ocorrência dos fatos econômicos que consubstanciam a hipótese de incidência do tributo.

Quanto à definição da base de cálculo do ICMS, decorre, obviamente, da definição da sua hipótese de incidência. A regulamentação dessa matéria, através da Lei Complementar n.º 87/96, estabeleceu como base de cálculo do ICMS o seguinte⁴²:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I — na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II — na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

⁴¹ ATALIBA, Geraldo apud QUADROS, Waldemir Luiz de. *O ICMS e a tributação do valor adicionado: uma análise da sistemática de tributação de consumo no Brasil*. Dissertação de Mestrado, UNICAP, 1994.

⁴² CASSONE, Vittorio. *ICMS in Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 430-431.

III — na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV — no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12:

- a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;
- b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V — na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;
- b) imposto de importação;
- c) imposto sobre produtos industrializados;
- d) imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer despesas aduaneiras;

VI — na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII — no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos Impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII — na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX — na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:

I — o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II — o valor correspondente a:

- a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
- b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular a base de cálculo do imposto é:

I — o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II — o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III — tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

A primeira observação a fazer diz respeito ao fato de a Constituição ter atribuído à lei complementar a tarefa de definir a base de cálculo do ICMS (art. 146, III, a), pelo que a lei estadual, ao estabelecê-la, não pode ir além do que definido pela lei complementar (que por sua vez deve estar adequada aos termos constitucionais). Por isso, é importante observar o que a lei estadual dispuser, e confrontá-la com a LC n.º 87/96 e eventuais leis complementares modificativas posteriores.

Não é sem razão que o Ministro Ilmar Galvão asseverou que a “base de cálculo não pode estar dissociada do aspecto material do fato gerador, havendo de consistir uma perspectiva dimensional apta à redução desse aspecto material a uma expressão numérica”.⁴³

2.3- Contribuintes

Atendendo ao comando do CF/88 (art. 155, § 2º, XII, a), a LC n.º 87/96⁴⁴ define como contribuintes do ICMS:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

⁴³ STF, Pleno. RE 167992-1-PR, repertório IOB de Jurisprudência 1/8430 – Apud Op. Cit., p. 432.

⁴⁴ CONTI, José Maurício. *Sistema Constitucional Tributário, interpretado pelos tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998, p. 197.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

I – importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou a ativo permanente do estabelecimento;

II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundo de outro Estado, quando não destinados à comercialização.

2.4 - Alíquotas

A Constituição Federal de 1988, em seu Art. 155, § 2º, inciso III, introduziu a possibilidade do ICMS ter caráter seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, medida que até então só era possibilitada ao IPI. O princípio da seletividade é outra medida que aproxima o imposto estadual do IVA europeu.

Aplica-se a seletividade através da fixação de alíquotas diferenciadas em função da natureza do produto, de modo a tornar menos onerosa a aquisição daquele que for indispensável à satisfação das necessidades básicas da população. Da mesma forma, possibilita-se instituir alíquotas maiores para os produtos considerados supérfluos.

O princípio da seletividade introduz no ICMS uma importante função extra-fiscal, além de possibilitar um caráter mais redistributivo através de sua tributação. Vale notar, todavia, que esta medida não atenua o fato do ICMS desempenhar uma função eminentemente fiscal, de ser fonte essencial de recursos financeiros para os Estados.

Para a fixação das alíquotas, a Constituição de 1988, no Art. 155, § 2º, incisos

IV a VIII estabelece que:

- Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada por maioria absoluta, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

- É facultado ao Senado Federal: estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; fixar alíquotas máximas nas mesmas operações, para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa de dois terços de seus membros.

- As alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo a título de isenções, incentivos e benefícios fiscais (que só poderão ser concedidos e revogados mediante deliberação dos Estados e Municípios).

- Nas operações e prestações que destinem mercadorias e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; e a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

- Nas operações interestaduais em que o destinatário for contribuinte do imposto, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença de

alíquota interna e interestadual.

Em resumo, as alíquotas do ICMS relativas às operações interestaduais e de exportação são fixadas por Resolução do Senado Federal. Por sua vez, as alíquotas relativas às operações internas, desde que em nível superior às alíquotas interestaduais, são determinadas por lei estadual.

Em outras palavras, a Resolução do Senado define o piso a partir do qual a lei estadual pode fixar a carga tributária.

Seguindo as definições estabelecidas pelo Senado Federal, as alíquotas do ICMS são as seguintes:

- a) 13,0% nas exportações para o exterior;
- b) Nas operações e prestações internas:
 - 25,0% para os bens "supérfluos" (armas e munições; embarcações de esporte e recreação; cosméticos e perfumes; fumo e seus derivados; desodorantes etc.), e para os bens de "consumo cativo" (álcool, gasolina, comunicação, energia elétrica residencial para consumo acima de 200 Kwh/mês);
 - 17,0% para as demais mercadorias.

c) 12,0% nas operações e prestações interestaduais, quando o destinatário for contribuinte do imposto, à exceção das saídas dos Estados das regiões sudeste (excluindo-se o Espírito Santo) e sul com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo, cuja alíquota é 7,0%.

No sistema tributário nacional, a competência para a cobrança do ICMS é do Estado de origem da operação tributada pelo imposto. Nas transações interestaduais, a arrecadação é partilhada entre o Estado de origem e o Estado de destino da operação tributada, através do diferencial de alíquotas.

Embora o Brasil utilize plenamente o princípio do destino na exportação de produtos, faz um mix entre os princípios da origem e do destino nas operações interestaduais (cobra parte do tributo no Estado “Exportador” e parte no Estado “Importador”).

Utilização das alíquotas interestaduais foi o mecanismo vislumbrado para fins de repartir parte da receita entre as várias jurisdições locais, sem a necessidade do estabelecimento de uma câmara de compensação (clearing house) ou mecanismo semelhante⁴⁵.

Decorre desse fato, que os efeitos da cobrança do imposto estende-se para além do território do Estado tributante. Conseqüentemente, enseja a possibilidade do imposto tornar-se instrumento de guerra tributária entre os Estados. Para evitá-la, foi necessária toda uma legislação federal, no sentido de diminuir a autonomia dos Estados, ficando a fixação das

⁴⁵ AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. *Tributação no MERCOSUL*, in *Tributação no MERCOSUL*. São Paulo: RT, 1997, p. 490.

alíquotas máximas deferida ao Senado e a concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais dependentes de aprovação pelos Estados no âmbito do CONFAZ.

QUADROS⁴⁶ apresenta importantes esclarecimentos sobre as características de cobrança do tributo:

a) ocorre muitas vezes a associação indevida entre os conceitos "cobrança do imposto no destino" e "imposto do tipo consumo". Confunde-se uma característica da tributação do valor adicionado, onde a desoneração dos investimentos caracteriza o imposto como do tipo IVA- Consumo, com o processo de arrecadação do tributo segundo o princípio de destino (local de consumo efetivo das mercadorias).

b) outro ponto que merece esclarecimentos adicionais é o que se refere à cobrança do ICMS nas relações interestaduais, onde prevalece um princípio misto de origem e destino. Aqui, na verdade, se está discutindo os mecanismos de partilha do ICMS nas relações interestaduais.

O problema aparece porque, por razões de administração da arrecadação nas relações interestaduais e da própria partilha do produto dessa arrecadação, acabou se adotando alíquotas diferenciadas entre os Estados para a cobrança do ICMS no comércio interestadual. Opcionalmente, em tese, poderia ser alcançado o mesmo resultado através da cobrança integral do imposto no Estado de origem das saídas ("exportações") para o comércio interestadual (ou, da mesma forma, pela imposição plena apenas no Estado de destino/entrada

⁴⁶ QUADROS, Waldemir Luiz de. *O ICMS e a Tributação do valor adicionado: uma análise da sistemática de Tributação do consumo no Brasil*. Dissertação de Mestrado, 1994, p. 28-30.

das "importações" interestaduais) e, posteriormente, efetuar um sistema de partilha/transferência dos recursos entre os Estados.

Vale notar que, na atual realidade de cobrança e partilha do ICMS nas transações interestaduais, a definição de alíquotas nessas operações representa uma aproximação do princípio de destino no caso das saídas dos Estados das Regiões Sudeste (exceto Espírito Santo) e Sul, com destino aos Estados das Regiões Norte/Nordeste/Centro-Oeste e Espírito Santo. Isto porque, dado o diferencial de alíquotas nas transações interestaduais que favorecem as Regiões Norte/Nordeste/Centro-Oeste, os Estados destas regiões ficam com um mínimo de 70,59% do valor do ICMS cobrado das "importações" de produtos oriundos das Regiões Sul/Sudeste (resultado da incidência de uma alíquota de 12% para uma alíquota mínima de 17% do Estado de destino da mercadoria).

Porém, ocorre exatamente o contrário, quando predomina um princípio de origem na tributação, nas transações interestaduais dentro de uma mesma região, ou das saídas dos Estados das Regiões Norte/Nordeste/Centro-Oeste para os Estados das Regiões Sul/Sudeste. Note-se, finalmente, que a adoção geral do princípio de destino para a cobrança do imposto nas transações interestaduais não implica necessariamente em mudanças constitucionais (opinião ratificada por DERZI⁴⁷) bastando adotar, dentro das definições de competência do Senado, alíquota zero nestas operações, de forma que o imposto passaria a ser cobrado integralmente apenas no Estado em que ocorresse o consumo final da mercadoria.

c) finalmente, o ponto a ser esclarecido é o referente às possibilidades de "guerra fiscal".

⁴⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. *A necessidade da instituição do IVA no Sistema Constitucional tributário brasileiro*. In *Reforma Tributária & MERCOSUL*, Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 29-30.

A atual forma de cobrança e partilha da arrecadação do ICMS nas transações interestaduais favorece o aparecimento de "guerra fiscal" entre os Estados. Teoricamente, a necessidade de unanimidade de votos dos Estados dentro do CONFAZ para a concessão de reduções e isenções do ICMS limitariam estas possibilidades. Porém, como tem sido demonstrado por episódios recentes da acirrada disputa interestadual pela atração de novos investimentos, alguns Estados burlam essas exigências através da concessão de alguns incentivos transvestidos de estímulos financeiros, os quais não passam pelo CONFAZ.

2.5- Não-cumulatividade

O art. 19 da LC n.º 87/96, que reproduz o art. 155, § 2º, I, da CF/88, tem a seguinte redação:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

A não-cumulatividade do ICMS é, mais do que uma regra, um princípio, porque parte integrante da própria moldura corporal desse imposto, porquanto, se é verdade que ele incide sobre “operações de circulação” e de “prestação de serviços”, não é menos verdade que suas múltiplas e seqüenciais incidências recaem sobre o que poderíamos chamar de “campo residual impositivo”.⁴⁸

Apesar de a LC n.º 87/96 tratar desse instituto no art. 19, para sua completeza é preciso examinar o que a Constituição dispõe a respeito – prosseguindo, após, em relação

⁴⁸ CASSONE, Vittorio. *ICMS* in Comentário ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 438-439.

aos artigos dessa norma complementar que cuidam dos *créditos*, sua manutenção e estornos.

Não há substancial diferença entre os termos “abatimentos” (na CF/69) e “compensação” (na CF/88). Nota-se que este último está atrelado ao mesmo termo utilizado pela Constituição no art. 155, § 2º, XII, c, e que, por isso mesmo, é instituto que não deve ser confundido com o da compensação de crédito prevista no art. 170 do CTN/66 (tal como regulado pelo art. 66 da Lei n.º 8.383/91 para tributos e contribuições federais).

Em decorrência das características constitucionais do ICMS, segundo QUADROS⁴⁹ aparecem dois níveis diferentes de circulação objeto do imposto:

- Uma circulação real, onde se realizam as operações de circulação de mercadorias e serviços que dão legitimidade à cobrança do imposto.

- Uma circulação creditícia, que aparece em decorrência da incidência múltipla e não-cumulativa do imposto (na proporção do valor acrescido em cada fase do ciclo de produção e comercialização), aliado à periodicidade da apuração. A circulação creditícia denota o universo no qual circulam direitos (créditos) e deveres (débitos) dos contribuintes para com o Estado. Vale observar que os analistas apontam que um dos maiores empenhos da sonegação do ICMS, através das notas frias, é a apropriação do montante do imposto cobrado nas operações anteriores (créditos), pelo mesmo ou por outro Estado.

No caso da circulação real da mercadoria, supôs-se um processo composto de

⁴⁹ QUADROS, Waldemir Luiz de. Op. Cit., p. 31-32.

quatro etapas⁵⁰:

a) Inicialmente, a mercadoria sai do Produtor A (agricultura, por exemplo), com um preço de R\$ 1.000,00 e com um valor a ser adicionado de R\$ 1.000,00 (supôs-se, por simplificação, que o produtor não adquiriu nenhum insumo), de forma que o ICMS a ser recolhido nessa etapa seria de R\$ 170,00 (17% do valor adicionado de R\$ 1.000).

b) Em seguida, a mercadoria entra na Indústria X, com o preço de R\$ 1.000,00 adquirido do Produtor A, sofrendo um processo de transformação que lhe acrescenta um valor adicionado de R\$ 1.000,00, de forma que seu preço de saída desta etapa de circulação seria de R\$ 2.000,00, e o imposto a recolher de R\$ 170,00 (17% do valor adicionado de R\$ 1.000,00, que equivale à incidência da alíquota sobre a diferença entre o valor de saída da mercadoria da Indústria X, R\$ 2.000,00, e o valor da entrada dos insumos adquiridos do Produtor A, R\$ 1.000,00).

c) Na terceira etapa, a mercadoria sai da Indústria X e dá entrada no Atacadista Y ao preço de R\$ 2.000,00. Aqui, acrescenta-se um valor de R\$ 500,00, de forma que a mercadoria sai em direção ao comércio varejista ao preço de R\$ 2.500,00, o que corresponde a um valor do ICMS a recolher de R\$ 85,00 (17% de R\$ 500,00 = 17% de R\$ 2.500,00 - R\$ 2.000,00).

d) Finalmente, conclui o processo de circulação da mercadoria desde o produtor inicial até o consumidor final, através da entrada da mercadoria no Varejista Z, ao preço de R\$ 2.500,00, e sua venda/saída por R\$ 3.000, correspondendo a um ICMS de R\$ 85,00.

⁵⁰ Op. Cit., p. 32-36.

Como forma de garantir a tributação apenas do valor adicionado decorrente da circulação real das mercadorias, seguindo o princípio da não-cumulatividade, adotou-se um processo de arrecadação através da variante imposto contra imposto, viabilizado através do cálculo da diferença entre os débitos sobre as saídas contra os créditos das entradas, em cada etapa de circulação e em cada período de apuração. Como resultado aparece uma circulação de débitos e créditos, apurada contabilmente, através da qual apura-se o saldo devedor do imposto a ser recolhido pelos contribuintes. Seguindo o exemplo, dado por QUADROS⁵¹:

- No caso do Produtor A, o saldo devedor do ICMS a recolher, corresponde à diferença entre os débitos de R\$ 170,00 (equivalente a 17% do valor das saídas de R\$ 1.000,00) e os créditos nulos nesse caso (pois adotou-se a hipótese que o produtor não adquiriu nenhum insumo).

- Por sua vez, a Indústria X teria um saldo devedor a recolher de R\$ 170,00, resultado da diferença entre os débitos pelas saídas de R\$ 340,00 (equivalente a 17% de R\$ 2.000,00) e os créditos das entradas de R\$ 170,00.

- O Atacadista Y deve recolher R\$ 85,00 de ICMS, resultado da diferença entre os débitos pelas saídas de R\$ 425,00 (17% de R\$ 2.500,00) e os créditos pelas entradas de R\$ 340,00.

- Finalmente, o cálculo do saldo devedor do ICMS a ser recolhido pelo Varejista Z resulta em R\$ 85,00 (equivalente à diferença entre os débitos de R\$ 510,00 e os créditos de

⁵¹ Op. Cit., p. 37-40.

R\$ 425,00).

Assim, em princípio, resulta que o crédito escritural a que tem direito o adquirente da mercadoria possui o mesmo valor numérico da obrigação tributária (débito) da operação anterior, posto que o crédito é um direito decorrente da tributação precedente.

Vale notar que, teoricamente, a receita do ICMS só se materializa totalmente quando da demanda final das mercadorias e serviços, assim entendida como a venda a consumidor final, a outro Estado, ou ao exterior. Isto porque nas etapas intermediárias cada débito num elo gera um crédito idêntico no elo seguinte. No exemplo, a receita de R\$ 510,00, teoricamente, só seria apropriada quando da compra pelo consumidor da mercadoria do Varejista Z, ao preço de R\$ 3.000,00.

Vale também notar que, no caso da alíquota nominal de 17%, a alíquota efetiva do imposto é de 20,48%, visto que o imposto incide "por dentro" do preço da mercadoria, uma vez que o montante do ICMS integra a própria base de cálculo.

2.6- Sistemática de Apuração e Recolhimento

O art. 24 da LC n.º 87/96 trata do período de apuração do ICMS⁵²:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I – as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos

⁵² Op. Cit. p. 450-451.

anteriores, se for o caso;

II – se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III – se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Nota-se que o dispositivo em tela diz que a obrigação é considerada vencida na data em que termina o período de apuração, e isto tem reflexo na contagem do prazo prescricional.

Trata-se esta de uma questão que pode ser objeto de norma geral complementar, diferentemente do período de apuração do imposto, porquanto este último guarda pertinência com os interesses administrativos e fiscalizatórios de cada Estado.

Também o prazo de recolhimento é de competência legislativa dos Estados, como bem dispõe o inciso II do art. 24; assim como o estabelecimento da atualização monetária em relação ao inciso III, nos mesmos índices utilizados para corrigir créditos do Estado (analogia).

2.7- Desoneração Fiscal

Existem dois tipos de desoneração fiscal para o ICMS: a imunidade constitucional e as isenções.

a) Imunidade constitucional

Por imunidade constitucional entende-se a desoneração decorrente de

dispositivo constitucional. O que é imune não pode ser tributado, não pode ser definido pela lei como hipótese de incidência tributária. Assim, diz-se que são imunes (não sofrem incidência) do ICMS (CF, art. 155, § 2º, X):

- A exportação de produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar.

- As operações que destinem a outros Estados: petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica.

- O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial.

- Também no art. 150, VI, d, a C F/88 torna imune:

Livros, jornais e periódicos, bem como sobre o papel destinado a sua impressão.

Note-se que a lei complementar pode diminuir ou eliminar as possibilidades de tributação dos produtos primários e semi-elaborados exportados⁵³. De qualquer forma, já é menor a alíquota máxima definida nesses casos (13% contra uma alíquota de 17% aplicada no mercado interno).

No caso da exportação dos produtos industrializados, a forma adotada para

⁵³ A Lei Complementar n.º 65, de 15/04/91 estabeleceu que os produtos industrializados semi-elaborados referem-se aos seguintes produtos: 1) que resultem de matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral sujeita ao imposto quando exportada in natura; 2) cuja matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral não tenha sofrido qualquer processo que implique modificação da natureza química originária; 3) cujo custo da matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral represente mais de 60% do custo do correspondente produto, apurado segundo nível tecnológico disponível no País.

cumprir a imunidade constitucional, é garantir o crédito relativo às entradas de todos insumos dos quais resulta o produto exportado, para ser usado para compensar o débito do ICMS relativo à saída da mercadoria para o mercado nacional.

Na prática, os Estados rebatem o imposto via compensação na escrita final, não concedendo ressarcimento em dinheiro aos créditos acumulados fruto de exportações, o que acaba por condicionar a desoneração das exportações ao montante de vendas internas das empresas.

b) Isenção fiscal

A Constituição de 1988, em seu art. 155, § 2º, II, alínea a e b, determinou que a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- Não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes.
- Acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores.

E, como visto, a Constituição determinou também que caberia à legislação complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos (CF/88, art. 155, XII, alínea "g").

Seguindo as determinações constitucionais e as possibilidades de atuação

através da legislação infra-constitucional, as alternativas para a concessão de isenção são de duas ordens:

- Isenção com manutenção de crédito (isenção plena).

- Isenção com estorno de crédito (isenção só para o valor agregado do elo isento).

A regra geral constitucional determina que, mesmo que a legislação estabeleça o contrário, a isenção ou não-incidência implica em estorno dos créditos.

Note-se que o instituto de aplicação de alíquota zero a uma mercadoria como forma de isenção não existe na legislação do ICMS. Esta é uma prática adotada somente para o IPI.

A isenção com manutenção de crédito dos insumos representa uma isenção plena, uma vez que a manutenção do crédito significa, na prática, a "devolução" ao contribuinte do ICMS pago nos elos anteriores da cadeia. Geralmente, as isenções são concedidas com direito a manutenção do crédito.

No caso de isenção com estorno de crédito dos insumos, a isenção só vale para o valor agregado por este elo cuja saída se está isentando. Aqui, o benefício fiscal incide somente sobre o último valor acrescido, de vez que o imposto pago nas etapas anteriores não é aproveitado como crédito fiscal. Nessa alternativa, caso o elo isento (n) não seja o último da cadeia, a mercadoria ficaria supertaxada, desde que os créditos relativos ao ICMS pagos nos

elos anteriores (n- 1, n-2 etc.) não se comunicassem com os débitos a serem pagos no elo subsequente (n+ 1); porém, na prática, essa hipótese não existe, até porque os tribunais dariam ganho de causa aos contribuintes, pois estaria sendo ferido o princípio constitucional da não-cumulatividade⁵⁴.

Por conta das implicações federativas, a isenção, para ser concedida, necessita da celebração de convênio entre os Estados e no Conselho Nacional da Política Fazendária (CONFAZ), nos termos da Lei Complementar n.º 24/75.

2.8- Política Tributária

Existem várias formas de utilização do ICMS como instrumento de política tributária. Essas políticas podem ser definidas em três esferas diferenciadas de decisão: CONFAZ, Executivo Estadual e Legislativo Estadual⁵⁵.

a) No âmbito do CONFAZ, pode-se utilizar o ICMS para conceder:

- ◆ Isenção.
- ◆ Redução de base de cálculo:

Constitui-se em desoneração tributária parcial. Por exemplo, uma mercadoria que seja beneficiada, através de convênio, por uma redução da base de cálculo de 50% sofrerá uma tributação de 9%, se a alíquota fixada em lei, for de 18%.

⁵⁴ CONTI, José Maurício. *Sistema Constitucional Tributário, interpretado pelos Tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998, p. 201.

⁵⁵ QUADROS, Waldemir Luiz. Op. Cit., p. 41-43.

◆ Crédito presumido (ou outorgado):

Constitui-se na concessão de um crédito ao contribuinte, para reduzir o valor de seu imposto a recolher, sem diminuir o valor do crédito a que tem direito o adquirente dessa mercadoria. Esse mecanismo é utilizado quando se pretende que um benefício fiscal concedido nas etapas intermediárias de produção ou comercialização (caso da isenção), não seja anulado na etapa seguinte.

b) Aqueles que dependem de decisão do Poder Executivo Estadual:

◆ Prazos de recolhimento:

Os prazos de recolhimento são definidos por Decreto Estadual.

◆ Diferimento:

O diferimento é implementado via decreto estadual. Esta é uma medida que facilita a administração do imposto.

Por ser o ICMS um imposto que incide sobre o valor adicionado, pode-se utilizar de diferimento (renúncia de receita) num elo da cadeia produtiva, de tal forma que o valor adicionado seja captado pelo imposto nos elos subseqüentes.

O diferimento tem a função de transferir a obrigação tributária para um momento posterior no elo da cadeia produtiva, desta forma se assemelhando com uma

suspensão do tributo (substituição tributária "para frente"), posto que o pagamento fica diferido para a etapa seguinte da operação relativa à circulação da mercadoria.

◆ Substituição tributária:

Também por facilidade administrativa, o Fisco pode também antecipar o pagamento futuro do imposto. Neste caso, desonera-se o elo posterior da cadeia tributária através da substituição tributária. Representa um procedimento de mesma natureza do diferimento, porém em sentido contrário, ou seja, ao invés de postergar/diferir opta-se por antecipar a responsabilidade tributária para um elo anterior da cadeia produtiva (substituição tributária "para trás").

Esta é uma medida que simplifica a administração da arrecadação do imposto, e restringe o espaço para a sonegação do imposto. Por exemplo, em invés de fiscalizar o grande universo de operações realizadas no comércio, este mecanismo possibilita concentrar o processo de arrecadação nas indústrias.

O maior problema da substituição tributária é de ordem jurídica, visto que a ação do Fisco implica na necessidade de estimar/arbitrar um valor adicionado futuro, logo ainda inexistente para efetuar a tributação. Nesse sentido, a implementação desse instituto só pode ser realizada de maneira satisfatória através de acordo com os setores envolvidos.

c) Aqueles que dependem do Poder Legislativo Estadual:

◆ **Alíquotas:**

O Legislativo Estadual pode alterar as alíquotas relativas às operações internas, desde que em níveis superiores ao das alíquotas interestaduais, que são fixadas por resolução do Senado Federal. Atualmente, o limite mínimo para a fixação de alíquota nas operações internas é de 12%.

◆ **Fixação de acréscimos financeiros:**

Também é de competência do Legislativo Estadual alterar os valores das multas, juros de mora e correção monetária incidentes sobre o débito fiscal recolhido fora dos prazos legais e sobre parcelamento de débitos fiscais. Da mesma forma, também possui competência para fixar as multas punitivas por infração à legislação tributária.

2.9- A Partilha do ICMS com os Municípios

A Constituição de 1988 estabeleceu, no art. 158, IV, que pertencem aos Municípios, 25% do produto da arrecadação do ICMS. Esta parcela deverá ser partilhada entre os Municípios conforme os seguintes critérios:

- a) 3/4, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;
- b) Até 1/4, de acordo com o que dispuser a lei estadual ou, no caso dos territórios, a

lei federal;

Como pode ser observado, dentre os parâmetros que definem a partilha da quota-parte municipal do ICMS, predomina claramente o princípio do local de origem da tributação. E de uma forma muito mais forte da que decorre da partilha da arrecadação entre os Estados quando das transações interestaduais.

Ressalta-se que a hipótese de adoção do princípio de destino para a partilha do ICMS (IVA) nas transações interestaduais não implica, necessariamente, na vinculação deste princípio para a partilha do imposto com os Municípios. Os critérios de partilha do ICMS entre os Estados nas transações interestaduais fundamenta-se em critérios econômicos. Por sua vez, a partição da arrecadação com os Municípios não obedece a qualquer objetivo de natureza econômica ou operacional do imposto, mas sim a objetivos meramente distributivos.

Em resumo, não há porque vincular a característica do imposto com o critério de partilha de sua arrecadação com os Municípios.

3- O ESPAÇO OCUPADO PELO IPI E PELO ISS

3.1- IPI

Este Imposto, desde a Emenda Constitucional N.º 18, de 1965, substitui o antigo Imposto de Consumo da Constituição de 1946. Na nova Constituição, também pouca

alteração trouxe, conservando a mesma estrutura e características do IPI previsto na Constituição anterior.

É o segundo imposto em importância e volume de arrecadação dos recursos para a União, destacando-se as provenientes de cigarros, bebidas, perfumes, veículos etc⁵⁶.

O IPI pertence à competência tributária da União, tendo função predominantemente fiscal e constituindo-se em importante fonte de recursos para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A maior parte do produto da arrecadação do IPI é transferida, segundo definições constitucionais, aos Estados, Distrito Federal e Municípios. A partir de 1993, a União deve entregar 57% da arrecadação do IPI, dividida da seguinte forma:

a) 29,0% aos Estados e Distrito Federal, sendo:

- 7,5% proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (FPEX);

- 21,5% para o FPE.

b) 25,0% aos Municípios, sendo:

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário. 10 ed.* São Paulo: Malheiros, 1995, p. 229.

- 2,5% proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados. (FPEX);

- 22,5% para o FPM.

c) 3% para financiamento de programas ao setor produtivo das Regiões Norte/Nordeste/CentroOeste⁵⁷.

O IPI pode também ser utilizado como instrumento de função extra-fiscal⁵⁸, seguindo o dispositivo constitucional que estabelece que o imposto é seletivo em função da essencialidade do produto.

Destaca que a maior parte da arrecadação do IPI concentra-se em apenas três produtos (IPI-fumo, bebidas e veículos), responsáveis por mais de 1/3 da receita total do imposto⁵⁹.

O Projeto de Reforma Fiscal apresentado pelo Governo Federal em 1992, propunha a extinção do IPI, de forma que a tributação atualmente realizada pelo IPI-outros passasse a ser efetuada apenas pelo IVA (ICMS). O IPI-fumo, bebidas e veículos, por sua vez, seria transformado em impostos especiais ("excise taxes"), de competência federal.

⁵⁷ COSTA, Antônio José da. *Distribuição das Receitas Tributárias*. In *Comentário ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 616.

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 229.

⁵⁹ QUADROS, Waldemir Luiz de. *O ICMS e a Tributação do valor adicionado: uma análise da sistemática de Tributação do consumo no Brasil*. Dissertação de Mestrado, 1994, p. 80.

Substituto do imposto de consumo, criado pela Emenda Constitucional n^o. 18, de 1965, o IPI foi mantido na Constituição de 1967 e na de 1988, sendo o imposto através do qual se introduziu no sistema tributário nacional a forma de tributação sobre o valor adicionado⁶⁰.

Desde sua origem, constitui-se num imposto não-cumulativo e seletivo em função da essencialidade dos bens.

A hipótese de incidência do IPI, e respectiva base de cálculo é constituída:

- Pelo desembaraço aduaneiro do produto, quando de procedência estrangeira. Nesse caso a base de cálculo é a mesma do imposto de importação, acrescida do próprio imposto de importação, e das taxas aduaneiras e encargos cambiais.

- Pela saída do produto industrializado do estabelecimento do importador, do industrial, do comerciante (quando equiparado ao industrial) ou arrematante. Nesse caso, a base de cálculo é o valor da operação de que decorrer da saída dos produtos do estabelecimento do contribuinte.

- O arremate do produto, quando apreendido ou abandonado em leilão. Nessa hipótese de incidência, a base de cálculo do IPI é o preço do produto arrematado⁶¹.

O imposto incide sobre o produto industrializado. Para efeitos da tributação

⁶⁰ CONTI, José Maurício. Op. Cit., 1998, p. 163.

⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 225-226.

pelo IPI, entende-se como "industrializado" todo produto resultante de qualquer operação definida no Regulamento do IPI como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária. De maneira geral, o citado Regulamento caracteriza como industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo⁶².

Determina ainda a Constituição de 1988 que o IPI não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III).

Ainda, o Poder Executivo pode alterar as alíquotas do tributo, dentro dos limites e das condições que a lei estabelecer (não estabelece limite mínimo, logo a alíquota pode ser fixada em zero), sem sujeitar-se ao princípio da anterioridade, conforme disposto na CF/88- art. 150, § 1º e art. 153, §1º.

As alíquotas do IPI são as mais diversas, por causa da característica de seletividade do imposto. Existem alíquotas que variam de zero (forma de conceder isenção, temporária, aplicada atualmente para os produtos de consumo básico ou que tenham reduzido grau de elaboração), até alíquotas extremamente elevadas para alguns produtos de alto valor agregado, ou destinados a consumo supérfluo, suntuoso ou não essencial, a exemplo do que ocorre com bebidas, cigarros, veículos, eletrodomésticos e perfumarias. Os insumos, de maneira geral, possuem alíquota zerada ou, quando positivas, inferiores às dos produtos finais que os utilizam. Na maioria dos casos, as alíquotas do IPI, em média, são reduzidas, situando-se em torno de 10 a 12%.

⁶² Op. Cit. p. 226-229.

As isenções e benefícios fiscais concedidos no âmbito do IPI são decorrentes de legislação federal (lei e instrução normativa do Ministério da Fazenda).

O IPI, seguindo procedimento idêntico ao adotado para o ICMS, constitui-se num imposto não-cumulativo. Nos termos da Constituição de 1988 e do CTN, o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” (art. 153, § 3º, inciso II e art. 47, respectivamente).

Mais uma vez, reforça-se o entendimento da não-cumulatividade, que consiste no direito do contribuinte de abater do imposto a pagar o imposto pago pelos componentes do produto final. Evita-se assim, a superposição do tributo em cada nova etapa de produção (efeito cascata), tributando apenas a diferença a maior ou valor acrescido pelo contribuinte⁶³.

Note-se que o IPI, dada suas características, é um tributo que se aproxima das características de tributação adotada pelo IVA europeu: é um tributo federal, não cumulativo, seletivo, com adoção do princípio de destino para a tributação das exportações (ou seja, não incide sobre as saídas para o exterior). A diferença fundamental decorre da base de incidência mais restrita do IPI, que atinge apenas os produtos industrializados.

Considera-se como contribuinte do IPI:

- O importador ou o que a lei equiparar.

- O industrial ou quem a lei a ele equiparar.

⁶³ BRITO, Evaldo. *IPI*, in Comentário ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 383-384.

- O comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que forneça aos industriais ou a estes equiparados.

- O arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Considera-se ainda como contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante (CTN, Art. 51 e seu parágrafo único).

3.2- ISS

O ISS foi previsto como imposto municipal pela Emenda Constitucional n.º 18/65, substituindo o antigo imposto de indústrias e profissões, que até então era a maior fonte de recursos próprios dos Municípios.

A Constituição de 1988 definiu como hipótese de incidência do ISS os serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, excetuando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação que são alcançados exclusivamente pelo ICMS (art. 156, III)⁶⁴.

Estabeleceu ainda que cabe à lei complementar excluir da incidência do ISS nas exportações de serviços para o exterior (CF de 1988, art. 156, § 3º, II), sendo esta a principal inovação da nova Constituição em relação ao ISS. Esta norma visa garantir a imunidade dos serviços exportados para o exterior, como é o caso dos executores de obras

⁶⁴ ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 256.

realizadas fora do território nacional.

O ISS, isoladamente, representa a principal fonte de receita tributária de competência municipal constituindo-se uma das fontes de receita própria dos impostos municipais incidentes sobre a produção e a circulação⁶⁵.

A especificação do fato gerador do ISS é o estabelecido por lei ordinária do Município, obviamente que respeitadas as definições constitucionais e a regulamentação estabelecida na lei complementar.

Tem sido tradição no sistema tributário nacional considerar como base de incidência do ISS apenas os serviços listados e definidos na lei complementar; isso de uma forma taxativa (inicialmente através da lista de serviços apresentada no Decreto Lei 406/68, alterada pelo Decreto Lei nº 834/69 e, atualmente defendida na Lei Complementar nº 56/87, com algumas alterações posteriores)⁶⁶.

Seguindo as definições da base de cálculo do ISS inclusas na citada lista, verifica-se que, em essência, o ISS possui como base de incidência os serviços de qualquer natureza de caráter profissional. O contribuinte do ISS é o prestador de serviço e a base de cálculo, o preço do serviço. Portanto, o ISS tributa as vendas dos serviços definidos na lista.

⁶⁵ Op. Cit. p. 257.

⁶⁶ QUADROS, Waldemir Luiz de. *O ICMS e a tributação do Valor adicionado: uma análise da sistemática da tributação do consumo no Brasil*. Dissertação de Mestrado. UNICAMP, 1994, p. 91. Sobre o tema esse autor assim se pronuncia: Este tem sido um ponto de série polêmicas entre eminentes tributaristas, alguns sustentando que a lista de serviços tem caráter taxativo, outros que possui caráter apenas exemplificativo. O STF manifestou-se no sentido de que a lista é taxativa, porém admitiu que sua aplicação é analógica, obviamente não resolvendo as disputas em questão.

A base de cálculo do ISS está intimamente ligada ao tipo de contribuinte do impostos⁶⁷.

- No caso de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto é fixo (logo, não se aplica uma alíquota), podendo ser diverso em função da natureza do serviço.

- Em se tratando de serviços prestados por empresas, o ISS neste caso é proporcional, tendo como base de cálculo o preço do serviço.

- Com relação à prestação de serviços que envolvam o fornecimento de mercadorias, sujeitos esses fornecimentos ao ICMS, segundo o previsto na citada lista de serviços alcançadas pelo ISS, tributa-se o valor da operação, deduzindo-se o preço das mercadorias que serviram de base para o imposto estadual. Quando se tratar de obras de construção civil, deduz-se também o valor das sub-empregadas já tributadas pelo ISS (evitando assim um efeito cascata).

- Quando os serviços forem efetuados por sociedade de profissionais, o valor do imposto corresponderá ao valor do imposto fixo multiplicado pelo número de profissionais que a integrem, como sócios, empregados, ou mesmo autônomos a ela consorciados para a prestação de serviços.

A Constituição de 1988 remete igualmente para a lei complementar a tarefa de

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 313-314.

estabelecer as alíquotas máximas do ISS (art. 156, § 3º, I). Dentro deste limite, os Municípios podem estabelecer as alíquotas do ISS vigente em seus territórios.

Há casos de serviços tributados pelo ISS mediante uma quantia fixa; logo, nestes casos, torna-se impróprio falar-se de uma alíquota ou base de cálculo, dado que não há o que calcular.

Dentre os principais benefícios fiscais na área do ISS, destaca que o imposto não incide sobre serviços prestados sob relação de emprego ou por trabalhadores avulsos. É comum também a concessão pelos Municípios de isenções para microempresas, ambulantes, feirantes, táxis, desportos, circos, entidades assistenciais, hospitais e serviços de construção civil contratadas por entidades da administração pública dos três níveis de governo⁶⁸.

Assim, caracterizou-se tributação do consumo no Brasil, com enfoque sobre as peculiaridades dos principais tributos: ICMS, IPI e ISS: aquele se aproximando do imposto IVA europeu, por seu potencial de arrecadação; esse, como um tributo federal, não-cumulativo e seletivo, adota o princípio de destino, a exemplo de IVA europeu; este como o tributo responsável por uma das fontes de receita própria dos Municípios.

⁶⁸ Acrescenta-se que as isenções de ISS têm sido utilizadas como armas de “guerra fiscal” entre os Municípios com vistas a atrair investimentos para seus territórios. Comentário deste autor.

CAPÍTULO III

QUESTÕES RELATIVAS À ADOÇÃO DE UM IVA- CONSUMO

O presente capítulo é dedicado à reflexão a respeito de questões relativas à adoção de um IVA-Consumo, a partir do reconhecimento de algumas modernas formas de tributação do consumo, da necessidade da modernização dos impostos sobre o consumo no Brasil – a proposta, sua viabilidade e alternativas.

1- MODERNAS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

Ao longo da década de 80, passou a ganhar ênfase, nas recomendações dos especialistas em finanças públicas, a orientação para uma maior utilização da tributação do consumo através de Impostos sobre o Valor Adicionado (IVA).

O IVA passou a ser visto como o instrumento de política tributária capaz de, ao mesmo tempo, ampliar as fontes de recursos para o Governo, tornar mais equilibrada a participação dos vários tributos na composição das receitas públicas e, ainda, melhorar a eficiência, modernização e justiça social da estrutura tributária.

A partir dessas vantagens, formulam-se duas alternativas básicas para a instituição de um imposto geral e seletivo sobre o Consumo de mercadorias e serviços:

a) adotar o imposto apenas na última etapa do processo, isto é, na venda ao consumidor final;

b) aplicar o imposto em todas as etapas do ciclo de produção e Comercialização, deduzindo o imposto pago na etapa precedente para fins de apuração do débito fiscal em cada etapa do ciclo.⁶⁹

Teoricamente, ambas as alternativas produziriam o mesmo resultado, tanto sob a ótica econômica, quanto financeira. A primeira opção corresponde à proposta de um imposto sobre a despesa com a aquisição de bens finais (à la Kaldor⁷⁰), com a diferença de que o responsável pelo pagamento seria o comerciante, e não o consumidor. A segunda opção tributa o valor agregado em cada etapa, cuja soma é idêntica, ao montante da despesa final.

Do ponto de vista prático, no entanto, as alternativas produzem efeitos distintos. A cobrança integral do imposto apenas na última etapa requer um eficiente mecanismo de fiscalização e controle, sob pena de propiciar uma elevada sonegação. O que é uma desvantagem, no primeiro caso, transforma-se em vantagem no segundo. A tributação do valor adicionado em cada etapa embute um mecanismo automático de controle no sistema tributário (sistema de créditos), na medida em que o registro das apurações é indispensável para a utilização dos créditos. Isso não significa, obviamente, dizer que o IVA é um imposto imune à

⁶⁹ REZENDE, Fernando. Op. Cit., 1993, p. 12.

⁷⁰ REZENDE, Fernando. Op. Cit., 1993, p. 13.

sonegação.

A experiência acumulada com esse imposto sustenta a tese de que ele é uma forma superior de tributação do Consumo, do ponto de vista das possibilidades de fiscalização e controle, comparativamente a alternativas semelhantes, ainda que as possibilidades de fraude estejam sempre presentes (a experiência brasileira a respeito de fraudes é bastante rica, mas esta constatação não invalida a tese, uma vez que a sonegação resulta, em boa parte, da inadequação dos critérios aplicados no país à cobrança desse imposto).⁷¹

A preferência pelo IVA sustenta-se, ainda, em outros argumentos, dentro os quais se destaca o da harmonização fiscal, que é indispensável para a consolidação do processo de integração⁷². A tendência mundial, neste final de século, de integração econômica regional e internacional requer um tratamento internacionalmente uniforme dos impostos que oneram a produção e o comércio, de modo a evitar ganhos ou perdas individuais em decorrência da sustentação de práticas tributárias distintas. A substituição de um conjunto variado de tributos por um imposto de base abrangente torna mais fácil a harmonização do tratamento tributário e dá maior visibilidade às práticas adotadas em cada país, facilitando o controle e a arbitragem. Como as diferenças entre regiões e países quanto à organização econômica e às instituições sociais costumam ser grandes, a opção pelo IVA torna-se ainda mais vantajosa, comparativamente ao imposto na ponta final do consumo, em função da independência que ela guarda na relação a distintos graus de organização do processo produtivo e da estrutura de comercialização dos produtos.

⁷¹ REZENDE, Fernando. *A Moderna Tributação do Consumo*. Brasília: IPEA, 1993. Texto para Discussão 303, p. 13.

⁷² DAIN, Sulamis. *Experiência Internacional e Especificidade Brasileira*. In *Reforma Tributária e Federação*. São Paulo: 1995, p. 29-31.

Conforme diz FERNANDES⁷³:

(...) harmonização das legislações nacionais, no interior da Comunidade, não se coloca como anseio abstrato de absoluta concordância e unidade, mas como decorrência lógica e sistemática do processo de integração em curso, na linha da implementação e efetivação do mercado comum e do mercado interno, agora em mutação para o patamar de União econômica e monetária, com manutenção da expressão das diferenças nacionais, enfileiradas em objetivos comuns. Em conclusão, a harmonização legislativa é um corolário inevitável da manifestação das vontades soberanas no sentido de se construir um mercado comum, e, no caso europeu, mais que isso, uma verdadeira comunidade de nações em Estado de união.

As tendências em curso sugerem que a tributação do consumo propende a assentar-se em duas principais categorias de tributos: o IVA e os impostos especiais (excise taxes).

Apesar dos aperfeiçoamentos que foram sendo efetuados ao longo dos anos, o IVA adotado pelos países dos blocos regionais ainda apresentam algumas diferenças, principalmente com respeito às alíquotas aplicadas⁷⁴:

a multilateralidade característica das trocas internacionais obriga os blocos de comércio e os países que os integram à adoção do padrão tributário hegemônico na tributação indireta, no caso o IVA, bem como a uma harmonização de alíquotas entre os países do bloco, para dar fluidez às trocas dentro de cada região.

O padrão geral refere-se a uma alíquota básica situada na faixa dos 18 a 20%⁷⁵, admitindo-se, na maior parte dos casos, duas variações: uma alíquota reduzida para produtos essenciais e uma alíquota majorada para produtos supérfluos. Os diferenciais de alíquotas e a existência de isenções ainda são considerados indesejáveis, no tocante aos propósitos de

⁷³ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema Tributário do MERCOSUL*. São Paulo: RT, 1997, p. 61-62.

⁷⁴ DAIN, Sulamis. *Experiência Internacional e Especificidade Brasileira*. In *Reforma Tributária e Federação*. São Paulo: 1995, p. 29-31.

⁷⁵ REZENDE, Fernando. *A Moderna Tributação do Consumo*. Brasília: IPEA, 1993. Texto para Discussão 303, p. 14.

integração, e constituem questões que ainda merecem destaque na agenda das mudanças em curso, com vistas à completa harmonização fiscal ⁷⁶.

O IVA europeu adota o princípio do destino nas operações comerciais intermembros da Comunidade, em conformidade com os preceitos que regem a adoção dessa modalidade de tributo no terreno da tributação abrangente do consumo. De acordo com o princípio do destino, o comércio entre os países da EU não é tributado (alíquota zero), assim como o comércio da comunidade com o resto do mundo (exportações não são oneradas). Essa é a regra recomendada para a adoção desse tributo, conforme tem sido enfatizado em inúmeros trabalhos a respeito, conforme FERNANDES⁷⁷:

O que se tem visto nos diversos doutrinadores, que pretendem estudar a tributação sobre o consumo no processo de integração econômica, e particularmente no caso do Mercosul, é quase uma unanimidade a adoção do princípio de tributação no destino. Essa posição encontramos em Cláudia Ameriso, Juan Benítez Gomes, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, José Guilherme Xavier de Bastos, Waldemir Luis de Quadros, entre outros.

Debates recentes, no âmbito da UE, levantam suspeitas quanto à possibilidade de sustentação das regras atuais, após haverem sido integralmente abolidas as barreiras à livre circulação de pessoas e mercadorias no interior da Comunidade. O problema é que a adoção da alíquota zero nas transações entre países da Comunidade submete-se, atualmente, aos controles fiscais existentes na fronteira. Abolidas as fronteiras, crescem os receios de que a manutenção dessa regra dê ensejo a um aumento descontrolado da evasão fiscal e a um processo disruptivo de competição (convém notar que esse é um dos pontos mais delicados no encaminhamento das propostas de implementação do IVA ⁷⁸).

⁷⁶ REZENDE, Fernando. Op. Cit., 1993, p. 14.

⁷⁷ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema Tributário do MERCOSUL*. São Paulo: RT, 1997, p. 353-354.

⁷⁸ Ver Capítulo III, item 3.3.

Em um mundo sem barreiras (ou com barreiras que funcionem precariamente), a adoção de alíquota zero para vendas a outro membro de um Mercado Comum pode constituir um forte estímulo à sonegação. A diferença entre o imposto cobrado nas vendas internas e o aplicado às vendas externas fornece um elevado prêmio ao falso registro da operação. Crescem as vendas fictícias, com prejuízo para o fisco, e sem qualquer vantagem para o consumidor. Aumentam as vantagens para o consumidor cruzar a fronteira, a fim de comprar, sem imposto, fora de seu domicílio, os produtos de mais alto valor, cujo ganho tributário supera muito os custos do deslocamento. Surgem oportunidades várias para produtores e comerciantes aproveitarem as brechas provocadas pelo diferencial de alíquotas, acarretando inúmeras distorções para a eficiência produtiva e o equilíbrio regional.⁷⁹

É bom que se diga que não se trata de questionar a validade do princípio do destino, no caso da inexistência de barreiras que funcionem a contento. O princípio do destino não está em xeque. O que, sim, está sendo objeto de atenção é a análise das alternativas que podem ser adotadas para assegurar a preservação desse princípio, em um contexto distinto daquele que prevaleceu até agora.

Duas são as principais alternativas que podem ser consideradas para a operacionalização do princípio do destino em um mundo sem fronteiras⁸⁰:

a) o imposto seria cobrado na origem (com a alíquota aplicada no destino), mas a receita seria atribuída ao país (Estado) de destino;

⁷⁹ REZENDE, Fernando. *A Moderna Tributação do Consumo*. Brasília: IPEA, 1993. Texto para Discussão 303, p. 14-15.

⁸⁰ Op. Cit., p. 15.

b) seria mantida a alíquota zero nas exportações, transferindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto e pelo controle das operações para as firmas importadoras. A fiscalização seria transferida da fronteira para os livros de contabilidade dos importadores. Esta alternativa corresponde à prática do diferimento do imposto nas exportações de um para outro membro da Comunidade.

As recomendações da Comissão encarregada do exame da matéria, no âmbito da UE, concentraram-se na primeira alternativa. Para assegurar que a receita proveniente do imposto cobrado nas importações viesse a ser efetivamente apropriada pelo país de destino, é indispensável organizar uma câmara para a compensação dos débitos e créditos provenientes do comércio inter-regional. Cada membro da comunidade deveria manter registros adequados dos débitos e créditos para com os demais. A câmara de compensação ficaria encarregada de apurar o saldo líquido de cada um, efetuando os pagamentos e recebimentos necessários ao funcionamento do sistema.⁸¹

Um problema crítico para o sucesso dessa alternativa é o seu funcionamento. O controle sobre os registros pode ser motivo para apreensão e conflitos. JOBIM⁸² assim escreve:

Isso teoricamente é interessante, só que tem um problema que não é teórico, é político. Será que o Estado de Santa Catarina, que tem um tipo de operação interestadual X vai acreditar que o Estado de Alagoas vai levar para câmara de compensação o ICMS arrecadado nas operações interestaduais? É a mesma coisa que acontece com a União Européia: será que a França, que Portugal, vão levar suas receitas para a Câmara de Compensação? É só a desconfiança que impera, ou seja, é viável teoricamente, mas politicamente se estabelece um mecanismo de desconfiança, por que você estabelece, vamos fazer a câmara de compensação?

⁸¹ AMARAL, Antonio Carlos do. *Tributação no MERCOSUL* in *Tributação no MERCOSUL*. São Paulo: RT, 1997, p. 481-482.

⁸² JOBIM, Nelson. *A Proposta de Reforma Tributária do Governo Federal*. in *Estados Jurídicos e Políticos*, Seqüência. Florianópolis: UFSC, n.º 31, 1995.

Assim caracterizou-se a suspeita de que aqueles que detêm superávit no comércio inter-regional não tenham maior interesse em manter um rigoroso controle sobre suas exportações, uma vez que isso não lhes traria qualquer vantagem de um ponto de vista estritamente fazendário. De outra parte, as unidades deficitárias teriam também interesse em subestimar seus registros para aumentar seus saques à conta do fundo de compensação. A abolição dos controles de fronteiras eliminaria informações que poderiam ser importantes para a checagem dos registros sobre os fluxos de comércio, as quais teriam de ser substituídas por uma mútua cooperação das autoridades fazendárias e pelo aperfeiçoamento das estatísticas do comércio⁸³.

E fácil ver, no entanto, que a possível falta de empenho das autoridades com respeito ao controle de suas exportações pode resultar em prejuízo para todos, na medida em que a subestimação do comércio inter-regional encolhe a própria base de tributação. De outra parte, se existir omissão no registro das exportações, haverá incentivo ao registro das importações, por razões estritamente financeiras. Se o número de participantes é elevado, o cruzamento das informações fornecidas por cada um pode ser uma boa forma de assegurar a acuidade dos registros e a credibilidade do sistema. Os contribuintes que têm uma participação ativa no comércio inter-regional também poderão vir a ter uma participação importante, pois a omissão do registro na exportação rompe a cadeia dos débitos e créditos fiscais, deslocando o ônus tributário para as etapas posteriores do ciclo. A menos que existam diferenças significativas entre as alíquotas aplicadas pelos parceiros do comércio, não haverá qualquer vantagem para o contribuinte que optar pelo não-registro de sua exportação, porque o importador ficará privado da possibilidade de utilizar o crédito fiscal correspondente a essa

⁸³ REZENDE, Fernando. *A Moderna Tributação do Consumo*. Brasília: IPEA, 1993. Texto para Discussão 303, p. 15.

transação, sujeitando-se, portanto, a arcar com os custos tributários daí decorrentes.

Mais difícil é o controle das vendas diretamente realizadas ao consumidor final. Para produtos de valor elevado, a compra diretamente realizada pelo consumidor de alta renda, dos países mais pobres, nos países mais adiantados, do ponto de vista econômico e tecnológico, pode constituir-se em um sério problema. Se essas operações fossem consideradas como vendas internas, as perdas fiscais das unidades cuja estrutura produtiva é menos diversificada poderiam ser significativas. Para que isso não ocorra, será necessário enquadrar o consumidor final não-residente no país exportador na categoria de contribuinte do imposto, o que significa agregar novos problemas administrativos, cuja eficácia é desconhecida⁸⁴.

Os limites à autonomia dos Estados-Membros da UE, no aspecto tributário, têm sido responsável pela grande diferença de alíquotas que ainda prevalece na EU, o que constitui um problema sério para o atendimento dos propósitos de harmonização fiscal. Tal como na EU, o problema persiste também em outros blocos regionais⁸⁵. A alternativa contemplada anteriormente - diferimento nas exportações - passou a merecer, assim, maior atenção, favorecida, ainda, pelo fato de dispensar a organização de um mecanismo de compensação.

O diferimento do imposto nas exportações entre membros da UE equivaleria à manutenção da alíquota zero, substituindo-se o controle físico, que hoje é feito nas fronteiras, por um controle contábil nos registros das firmas exportadoras e importadoras. O fato gerador do imposto passa a ser a saída da mercadoria para processamento, distribuição, ou consumo, no

⁸⁴ Op. Cit. , p. 16.

⁸⁵ FERNANDES, Edison Carlos. Op. Cit., p. 104-107.

país importador⁸⁶.

Comparativamente à alternativa anterior, o diferimento do imposto nas exportações tem a vantagem de eliminar a necessidade de organizar uma Câmara de Compensação de débitos e créditos fiscais, evitando os inúmeros conflitos que poderiam existir na administração do sistema de compensação. As possibilidades de fraude, todavia, podem ser mais numerosas. O sistema da Câmara de Compensação seria uma opção preferível, mas foi provisoriamente abandonado por dificuldades encontradas para a sua aceitação. O método do diferimento foi adotado como solução intermediária⁸⁷.

Contudo, em nenhum momento cogita-se de abandonar o princípio de destino, que é certamente o mais adequado para o caso do IVA em regiões economicamente integradas (Mercados Comuns) e em Federações, onde o respeito à autonomia dos Estados Membros constitui uma preocupação relevante. Conforme assinala CNOSEN, um dos mais respeitados especialistas na matéria, “a maneira administrativamente mais fácil de implementar o IVA em federações seria adotá-lo em escala nacional, partilhando a receita com os Estados-Membros, como na Alemanha e na Austrália”⁸⁸. Essa opção, entretanto, implica perda de autonomia tributária, que não é facilmente aceita em toda a parte. As propostas que estão sendo desenvolvidas, no âmbito da CEE, para conciliar o princípio do destino com a preservação da autonomia fiscal, constituem alternativas superiores à idéia de adotar-se o princípio de origem em países federativos, sob o argumento de maior facilidade administrativa.

⁸⁶ AMARAL, Antonio Carlos do. *Tributação no MERCOSUL* in *Tributação no MERCOSUL*. São Paulo: RT, 1997, p. 482.

⁸⁷ REZENDE, Fernando. Op. Cit., 1993, p. 15.

⁸⁸ CNOSEN, Apud REZENDE, Fernando. *A Moderna Tributação do Consumo*. Brasília: IPEA, 1993. Texto para discussão n.º 303, p. 16.

Uma das preocupações que tem sido objeto de atenção permanente é a que diz respeito ao tratamento dispensado. As regras aplicadas à instituição do IVA requerem um grau de organização empresarial e contábil que não só dificulta o controle do fisco, como impõe um ônus excessivo a pequenas e médias empresas para o adequado cumprimento de suas obrigações fiscais. Os pesados custos acessórios podem transformar-se em fator de desestímulo e dificultar a sobrevivência de setores e atividades em que pequenos e médios negócios têm participação significativa⁸⁹.

Em um estudo sobre o tratamento dispensado a pequenas e médias empresas nos países da UE, o professor Graham Bannock⁹⁰ enfatiza os problemas relacionados ao custo do cumprimento das obrigações tributárias com referência ao IVA. Suas estimativas situam o referido custo em 0,33% do PIB nos países da UE, dos quais cerca de 80% são suportados pelo setor privado. Mais ainda: a distribuição desses custos é altamente regressiva; eles poderiam situar-se entre 1,5% a 5% do faturamento, para firmas muito pequenas, enquanto as grandes empresas arcariam com custos inexpressivos - menos de um décimo de 1 % do respectivo faturamento.

Sobre os impostos especiais, cabe reconhecer a longa tradição como prática tributária do país e não se cogita do seu abandono.

Embora o modelo ideal pudesse eleger o IVA como o único imposto a incidir sobre o consumo, outras razões existem para a preservação de um regime especial de tributação aplicado a um número reduzido de produtos como forma complementar à tributação

⁸⁹ QUADROS, Waldemir Luiz de. Op. Cit., p. 66.

⁹⁰ BANNOCK, Graham, Apud REZENDE, Op. Cit., p. 18.

geral do consumo. São diversas as razões para essa escolha segundo QUADROS⁹¹.

- Aumentar a progressividade do sistema tributário através da tributação de bens de consumo que pesem mais fortemente nos orçamentos de alta renda.
- A escolha de determinados produtos onde a administração do tributo seja mais fácil e com grande poder arrecadatório.
- Desencorajar o consumo de bens “não-meritórios”, recaindo o gravame do imposto sobre o consumidor.
- Regular e corrigir ineficiências na utilização de recursos.
- Combate à poluição.

Ainda a justificativa para a instituição de impostos especiais pode fundar-se em argumentos puramente fazendários - isto é, os que ressaltam suas vantagens do ponto de vista de maior arrecadação com baixo custo administrativo - ou em motivos extrafiscais: desincentivo ao consumo, preservação da natureza. Com freqüência, argumentos extrafiscais são empregados com o único propósito de esconder o real objetivo de sua criação: o de propiciar uma fonte segura e rentável de receita para o governo.

De acordo com o espírito da integração, advoga-se uma progressiva homogeneização das normas aplicadas em cada país, tanto do ponto de vista da lista de

⁹¹ QUADROS, Waldemir Luiz de. *O ICMS e a tributação do valor adicionado: uma análise da sistemática de tributação do consumo no Brasil*. Dissertação de Mestrado, UNICAMP, 1994, P. 06-07.

produtos tributados, quanto das alíquotas incidentes sobre o consumo dos produtos incluídos nessa categoria.

Conforme AMARAL⁹²:

“As três os principais produtos alcançados por impostos especiais na maior parte do mundo moderno: fumo, bebidas e combustíveis. Outros, como a energia elétrica, as comunicações, e os veículos automotores possuem características que os tornariam candidatos a uma lista ampliada de impostos especiais, em um contexto no qual as preocupações com a receita pública suplantassem as advertências referentes ao impacto negativo sobre a eficiência econômica da adoção de impostos elevados sobre bens intermediários. A tendência internacional é a de restringir a cobrança desses impostos a um número reduzido de produtos de consumo final.

“Os produtos submetidos a um regime especial de tributação não ficam excluídos da base de incidência do IVA. Trata-se de impor um ônus adicional para dar conta da peculiaridade de alguns produtos, cujo consumo comporta uma tributação muito mais elevada do que a efetuada por intermédio das alíquotas aplicadas pelo IVA à categoria dos supérfluos. Cada caso admite um percentual diferente e, até mesmo, um regime tributário distinto, em função da organização da produção e da inelasticidade do consumo. A cobrança em um só estágio geralmente no nível do produtor é a forma mais utilizada.

“Um caso particular dos impostos especiais, encontrado com frequência em países menos desenvolvidos, é o cobrado sobre as importações. A rigor, em um regime de comércio internacional totalmente livre, a tributação das importações deveria manter-se dentro do IVA, reservando-se à cobrança de direitos alfandegários e/ou de tributos uma função de proteção anti-dumping. Nos países menos desenvolvidos, no entanto, o tributo sobre a importação pode ser, ao mesmo tempo, um instrumento importante da política macroeconômica e uma fonte subsidiária da receita governamental”.

Enfim, as modernas formas de tributação do consumo desembocam no IVA – Imposto sobre o Valor Adicionado – que, traz embutido um sistema de auto-controle para a fiscalização da arrecadação, além de permitir a seletividade na tributação de mercadorias. Contudo, importa reconhecer que não elimina de todo a possibilidade de sonegação. Mas, mesmo assim existe uma forte fonte tendência, de utilização desta forma de tributação.

⁹² AMARAL, Antonio Carlos do. *Tributação no MERCOSUL* in *Tributação no MERCOSUL*. São Paulo: RT, 1997, p. 487-488.

2- MODERNIZAÇÃO DOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO

2.1- Experiência da Constituinte de 1988

Em 1987, adveio a Assembléia Nacional Constituinte e nela plantou-se com extraordinário vigor os anseios por uma nova tributação e por uma independência e autonomia financeira conforme DERZI e COELHO “opera-se então a construção do maior conglomerado tributário de que se tem notícia na história do país”⁹³.

Os debates sobre a reforma tributária durante estes trabalhos da Assembléia Constituinte, que culminaram com a promulgação da Constituição de 1988, foram ricos em observações e comentários acerca das dificuldades encontradas, aquela época, para levar adiante uma proposta de modernização da tributação sobre o consumo, que tivesse características semelhantes às observadas nos países desenvolvidos. Nesse sentido, os ensinamentos provenientes da releitura dos problemas vivenciados naquela época podem ser de grande utilidade para o sucesso de uma nova tentativa nessa direção.

A proposta elaborada pela Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativa, da Secretaria de Planejamento da Presidência da República -CRETAD, segundo REZENDE⁹⁴, continha as seguintes modificações nesse campo:

⁹³ DERZI, Misabel Abreu Machado e COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário Aplicado: Estudos e pareceres*. Belo Horizonte, Del Rey, 1997, p. 76.

⁹⁴ REZENDE, Fernando. *A Moderna Tributação do Consumo*. Brasília: IPEA, 1993. Texto para Discussão 303, p. 19-20.

a) A adoção do IVA-Consumo como o principal tributo de competência estadual. Tal imposto substituiria o antigo ICM, incorporaria o IPI (com exceção de alguns produtos que seriam objeto de tributação especial) e incluiria, em sua base, os serviços e outros produtos que até então eram objeto de taxaçaõ exclusiva pela União (combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, telecomunicações e serviços de transporte), extinguindo, portanto, os chamados Impostos Únicos. Apenas os serviços financeiros não seriam, incluídos na base do IVA. De acordo com as recomendações a respeito, o IVA não incidiria sobre exportações e bens de capital, aplicando-se o princípio do destino tanto nas operações interestaduais quanto nas vendas para o exterior. Os Estados ganhariam autonomia para fixar as alíquotas do IVA, de modo seletivo, uma vez que a tributação do consumo não acarretaria distorções econômicas.

b) A extinção das contribuições para o FINSOCIAL e o salário-educação, que seriam substituídas por um adicional temporário do IVA, e cuja finalidade seria a de criar condições para a efetiva descentralização dos programas sociais para Estados e Municípios.

c) A criação, no campo de competência da União, de um imposto especial sobre o consumo de fumo, bebidas e veículos automotores, com alíquotas diferenciadas. Esse tributo seria cobrado em um só estágio (produtor), aplicando-se a técnica de tributação do valor adicionado às etapas anteriores à saída do produto do estabelecimento industrial (a exemplo do IPI). Exportações não sofreriam a incidência desse imposto.

d) O IVA seria partilhado com os Municípios, seguindo a prática vigente com o antigo ICM. A participação dos Municípios aumentaria para 25% (era 20% no ICM) para compensá-los pela perda do ISS.

e) Os Municípios poderiam, ainda, instituir um imposto sobre o comércio varejista de combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, com o propósito de reforçar a sua capacidade financeira e criar condições mais propícias ao rápido avanço das propostas de municipalização dos encargos públicos na área do ensino básico, da saúde e da assistência social.

f) A União manteria a competência exclusiva para instituir tributos sobre as operações financeiras (IOF) e sobre o comércio exterior (importação e exportação).

Na proposta da CRETAD, a tributação do consumo seria objeto de dois impostos básicos: o IVA (estadual) e o imposto sobre bebidas, fumo e veículos (federal). O imposto de importação (federal) e o imposto sobre venda a varejo de combustíveis (municipal) teriam posição nitidamente secundária.

Entre a proposta da CRETAD, acolhida com pequenas modificações pela Subcomissão de Tributos, e o resultado final dos trabalhos da Constituinte, importantes modificações ocorreram devido a pressão apontadas por DERZI e COELHO⁹⁵ como:

Sobre a nossa Constituinte – compromissória aqui e radical acolá – convergiram pressões altíssimas de todas as partes. Dentre os grupos de pressão há que destacar o dos Estados-Membros, em matéria tributária, capitaneado pela tecnicoburocracia das Secretarias de Fazenda dos Estados, que atuavam com uma única e exclusiva preocupação: abocanhar o maior naco de recursos que fosse possível, custasse o que custasse. Esse fisiologismo caiu em solo fértil, qual seja, a necessidade de descentralizar o poder hipertrofiado da União. E surge o ICMS, outra vez à revelia das serenas concepções dos juristas nacionais, senhores das experiências européias, e já caldeados pela vivência de 23 anos de experiência do ICM. Suas proposições não foram aceitas. Prevaleceu o querer dos Estados.

⁹⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado e COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário Aplicado: Estudos e pareceres*. Belo Horizonte, Del Rey, 1997, p. 76.

O lento desenrolar dos trabalhos de elaboração da nova Constituição (a Assembléia Nacional Constituinte, instalada em fevereiro de 1987, concluiu sua tarefa, com a aprovação da nova Carta, somente em outubro de 1988, quase dois anos, portanto) e a omissão de segmentos expressivos da sociedade brasileira, incluindo o próprio governo federal, abriram espaço para que uma visão conservadora (do ponto de vista fiscal) acabasse predominando. Na impossibilidade de existir certeza absoluta, com respeito ao impacto das mudanças sugeridas sobre a receita de Estados e Municípios, as autoridades fazendárias acabaram optando por maiores garantias com relação a seu orçamento, deixando para depois as preocupações com a modernização do sistema.

A preferência pela garantia de receita manifestou-se na opção por maiores transferências. Por mais que a lógica da argumentação e as estimativas realizadas à época apontassem para ganhos generalizados, principalmente para os Estados menos desenvolvidos do Norte-Nordeste (à exceção do Estado do Amazonas por motivos particulares relacionados à localização da Zona Franca de Manaus), prevaleceu a rejeição ao IVA, contrariando a própria tese da injustiça fiscal que dominou os debates sobre a tributação estadual no início dos anos 70. Como se recorda, a tese de que o antigo ICM, instituído em 1967, provocava uma indevida transferência de renda dos Estados mais pobres (consumidores) para os Estados mais ricos (produtores) foi objeto de uma intensa polêmica. Como o ICM adotou o princípio da origem, a concentração da atividade produtiva no Sudeste (S. Paulo, principalmente) fazia com que a arrecadação desse imposto também permanecesse concentrada, regionalmente, embora o ônus do tributo estivesse sendo suportado pelo consumidor dos Estados não-industrializados. Modificar o imposto, adotando o consumo, ao invés da produção, como base para a sua

incidência, seria a recomendação necessária para corrigir a propalada injustiça⁹⁶.

Três motivos importantes contribuíram para que os mesmos Estados – que no início dos anos 70 condenavam a injusta transferência fiscal promovida pelo ICM – tivessem rejeitado, em 1988, a solução recomendada para corrigir o problema. Conforme DAIN⁹⁷ são:

a) O receio de que a adoção do IVA, com base no princípio do destino, provocasse um aumento da evasão fiscal, em virtude de as administrações tributárias estaduais encontrarem-se desaparelhadas para exercer um efetivo controle do trânsito de mercadorias nas fronteiras.

b) O sentimento de que a ampliação da base do ICM iria beneficiar, em maior proporção, os Estados mais industrializados (pela incorporação dos impostos únicos, e tributação pelo ICM dos bens que deixariam de ser tributados pelo IPI), trazendo ganhos não-expressivos para os Estados menos desenvolvidos; estes perderiam com a redução nas transferências (decorrente da extinção do IPI) mais do que ganhariam com a ampliação da base do novo imposto.

c) A desvantagem atribuída à substituição de receitas transferidas (que não têm custo administrativo e político) por aumento da competência própria para tributar, cujo custo assume proporções mais elevadas em um contexto de baixa credibilidade política e grande deficiência administrativa.

⁹⁶ REZENDE, Fernando et alii. *Proposta de Reforma do Sistema Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1987. Texto para Discussão Interna n.º 104, p. 02.

⁹⁷ DAIN, Sulamis. *Visões equivocadas de uma reforma prematura*. In *Reforma Tributária e Federação*. São Paulo: 1995, p. 44-45.

Às preocupações de alguns Estados, somaram-se os interesses municipalistas. A extinção do IPI desagradava as cidades do interior, por reduzir a base sobre a qual forma-se o fundo de participação municipal, na receita da União; os Municípios das capitais, por seu turno, não viam com bons olhos a perda de competência para tributar, através do ISS, a prestação de serviços que lhes propiciava uma parcela significativa de recursos.

Ao longo do extenso caminho que conduziu ao resultado finalmente sancionado pelo plenário da Assembléia Nacional Constituinte, o IVA foi sendo sucessivamente amputado. O novo imposto estadual, que veio à luz em outubro de 1988, manteve a mesma conformação básica e a mesma fisionomia do seu antecessor, ganhando, apenas, um vistoso apêndice. Não foi preciso trocar-lhe o nome, apenas acrescentar uma nova letra. O ICMS não alterou, de modo significativo, as características básicas do regime aplicado à tributação estadual⁹⁸.

Compreendem-se os motivos que levaram ao resultado alcançado em 1988, bem como o contexto em que os trabalhos da Constituinte no capítulo tributário foram conduzidos. Os primeiros anos da abertura política foram marcados por uma ampla condenação dos excessos decorrentes da elevada concentração do poder político e dos recursos financeiros. Nesse contexto, o papel da reforma tributária, com respeito à descentralização das rendas públicas, ganhava posição de destaque. A redistribuição das receitas tributárias, no sentido de um aumento da participação de Estados e Municípios no bolo fiscal, era um requisito importante para o reforço da autonomia política de governadores e prefeitos.

⁹⁸ AFONSO, José Roberto. *A Reforma Fiscal no processo de Globalização da nova Constituição*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1988. Texto para discussão interna n.º 121, p. 15.

Se a descentralização de receitas era a principal bandeira da Constituinte, em matéria tributária, a palavra de ordem, na década de 90, é a simplificação dos tributos. O prolongamento da crise e a perda de dinamismo da economia brasileira colocaram o debate sobre a questão tributária sob nova perspectiva: promover o crescimento da arrecadação pelo crescimento de sua base, e não pelo aumento de alíquotas. Contudo, a opção adotada, em 1988, para promover a redistribuição de receitas, gerou distorções que comprometem a racionalização tributária e ameaçam a própria sobrevivência dos ganhos alcançados nesse sentido. A reavaliação da proposta do IVA, sob ponto de vista do reforço do processo de descentralização fiscal, deve merecer maior atenção.

2.2- Nova proposta de Implantação do IVA

A experiência da Constituinte de 1988 fornece um pano de fundo adequado à retomada das propostas de modernização dos impostos indiretos no sistema tributário brasileiro. A criação do ICMS, com a ampliação da base do antigo ICM, foi o primeiro passo do caminho da adoção do IVA, que pode ser agora retomado com renovado vigor. Importa consolidar os ganhos, principalmente sob o ponto de vista da descentralização das receitas tributárias e da autonomia fiscal, de Estados e Municípios. Conforme REZENDE⁹⁹:

Trata-se, agora, de consolidar esses ganhos. A adoção do IVA ampliará a base sobre a qual incide o imposto estadual, com vantagens imediatas para a atividade produtiva e para o fisco. Não são apenas as vantagens imediatas que merecem ser consideradas. A simplificação do sistema e o incentivo que a reforma proposta concederá aos investimentos e à exportação são pré-requisitos importantes para a retomada de um processo auto-sustentado de crescimento, sem o qual o desequilíbrio fiscal da União, de Estados, e de Municípios não poderá ser solucionado.

⁹⁹ REZENDE, Fernando. *A Moderna Tributação do Consumo*. Brasília: IPEA, 1993. Texto para discussão 303, p. 21.

Outras exigências da integração econômica e da modernização produtiva são a plena desoneração dos investimentos e das exportações. A concessão de crédito integral relativo ao imposto incidente sobre a aquisição de bens de capital é a forma recomendada para promover a desoneração dos investimentos. No caso das exportações, a generalização do princípio do destino nas vendas externas resolverá o problema.

A insistência na tese de que a tributação das exportações de produtos primários e semi-elaborados é necessária para as necessidades de receita dos Estados menos industrializados constitui uma atitude que contraria a prática internacional e o bom senso. O Brasil é, atualmente, um dos poucos países que almeja ingressar no círculo das nações desenvolvidas que discrimina as mercadorias exportadas, do ponto de vista do tratamento fiscal a elas dispensado. Tal prática reflete a opção por um modelo de desenvolvimento baseado na preferência pela industrialização, que tende a limitar as chances de ampliação da posição internacional do país em um campo - o que abrange todo o complexo de atividades que se desenvolve em torno da agropecuária moderna - no qual as vantagens comparativas são muito significativas¹⁰⁰.

O que deve ser objeto de tributação é o consumo, e não a produção ou a exportação - essa é a tese que fundamenta a proposta do IVA. A exportação gera renda, que se transforma em consumo. O efeito multiplicador da renda gerada na atividade exportadora, quanto ao consumo e à receita fiscal, depende de um complexo de fatores relacionados à estrutura produtiva e aos fluxos de comércio¹⁰¹. Portanto, o que deve ser objeto de tributação é o consumo e não a exportação. A produção gera renda que se transforma em consumo.

¹⁰⁰ QUADROS, Waldemir Luiz de. Op. Cit., 1994, p. 67.

¹⁰¹ ARAÚJO, Érika Amorim. *A Tributação do consumo e relações federativas: um estudo da sistemática do valor adicionado em algumas experiências selecionadas*. Dissertação de Mestrado. UNICAMP, 1994, p. 09.

Exonerar as exportações não é um benefício, é um ato de coerência, para estimular o aumento da renda e do consumo e não pela reivindicação de vantagens especiais.

Na situação vigente, o multiplicador fiscal da renda gerada na exportação de produtos primários, ou de baixo teor de elaboração, é diminuído pelo vazamento provocado pelo comércio interestadual. Como uma parcela importante do imposto cobrado sobre o consumo dos produtos de maior valor fica em mãos do Estado produtor, os exportadores de produtos primários não têm, hoje, uma compensação automática pela exoneração de suas exportações. A adoção do IVA poderá corrigir essa anomalia.

A adoção do IVA-Consumo é, pois, uma providência indispensável à modernização fiscal e ao equilíbrio federativo. Ainda que a base estatística disponível não permita elaborar cálculos precisos, com respeito ao impacto da mudança sobre o orçamento de cada Estado e Município brasileiros, a relativa incerteza dos resultados não deve ser motivo para a sua rejeição.

2.3- Questões Básicas sobre o IVA

A longa experiência acumulada no Brasil, com a administração do imposto estadual sobre o valor adicionado (ICM/ ICMS), faz com que não haja divergências conceituais, com respeito às vantagens desse método *vis-à-vis* as outras alternativas de tributação do consumo. Assim, as questões que predominam na discussão sobre vantagens e desvantagens da adoção do IVA concentram-se em aspectos administrativos e financeiros. O pano de fundo desse debate é o fornecido pela heterogeneidade de situações encontradas nas

distintas regiões do país. Ainda que se reconheçam as vantagens de uma tributação abrangente do consumo, segundo o figurino do IVA¹⁰², o receio de que uma modificação dessa envergadura possa trazer problemas financeiros para um número significativo de Estados brasileiros é motivo suficiente para grandes apreensões.

As distintas questões que têm preocupado especialistas e administradores alcançam uma extensa lista. Elas referem-se a aspectos básicos, como a definição da base e sua abrangência, a definição da alíquota e o princípio aplicado à cobrança do imposto, alcançando, ainda, aspectos administrativos, de menor amplitude, mas não menos relevantes, como os problemas de controle e fiscalização.

Algumas dessas questões foram brevemente analisadas por REZENDE¹⁰³.

a) Escolha da Base

A adoção da base consumo, no caso da adoção do IVA por Estados-Membros de um Mercado Comum ou de uma federação, requer a aplicação do princípio do destino ao comércio inter-regional (interestadual). Na ausência de fronteiras (ou na hipótese das fronteiras existentes não funcionarem a contento), a tributação no destino gera receios quanto à possibilidade de um aumento da evasão de tributos. Problemas específicos de Estados de baixa densidade demográfica, e altamente especializados na produção de produtos da agropecuária moderna para venda externa (para fora do Estado, ou para exportação) também precisam ser contemplados.

¹⁰² Ver o Capítulo I: item 1.2 e 1.2.1 deste trabalho.

¹⁰³ REZENDE, Fernando. Op. cit., p. 23-24.

b) Método de Aplicação

O método do crédito fiscal, já adotado pelo ICMS, é o que tem maior aceitação nos países que implementaram esta modalidade de tributo. Com a ampliação base (consumo), torna-se necessário assegurar o seu perfeito funcionamento, de forma a evitar distorções provocadas por quebras na cadeia de débitos e créditos, decorrentes de isenções e/ou outras práticas que impeçam a integral obediência ao espírito da tributação sobre o valor adicionado.

c) Autonomia Federativa

Ao contrário do que é por vezes apregoado, o IVA não é incompatível com a autonomia dos Estados Membros de uma federação. Pelo contrário, a tendência mundial de formação de blocos regionais, simultaneamente às demandas por uma maior autonomia local (impulsionadas por motivos étnicos, culturais ou religiosos), atribuem a esse imposto condições ideais para transformar-se no modo predominante de tributação no limiar do século XXI. Os conflitos que existem no Brasil, hoje em dia, com respeito ao ICMS, decorrem da predominância da tributação na origem, esta sim, conflitante com o espírito da autonomia federativa. A adoção do princípio do destino na tributação do consumo pelo IVA poderá consolidar a autonomia estadual sancionada pela Constituição de 1988.

d) Harmonização Fiscal

O princípio do destino elimina a maior parte dos conflitos interestaduais que deram ensejo à criação do CONFAZ, mas não extingue, por completo, a necessidade de

harmonização das práticas tributárias. Ainda que a autonomia na fixação de alíquotas deva ser preservada, o estabelecimento de limites de variação deve continuar sendo atribuição do Senado, para evitar uma indesejável dispersão.

e) Alíquotas

A adoção de três níveis de alíquotas, é a opção recomendada: a) alíquota básica pode ser a já adotada pelo ICMS para as operações internas; b) alíquotas de 5% a 7% para produtos de primeira necessidade; c) de 25% a 30% para bens supérfluos. Isenções não devem ser concedidas, preservando-se, todavia, as atuais imunidades constitucionais.

f) Controle e Fiscalização

Essa é uma das questões que deverá merecer uma maior atenção: reforma tributária no Brasil está contaminada pelo vírus da evasão e da sonegação. Qualquer modificação que requeira alguma forma de controle é vista de antemão, com grandes reservas. O debate passa a ser conduzido de ponta-cabeça: como a administração tributária sente-se incapacitada para desempenhar a contento suas funções, buscam-se fórmulas para simplificar ao máximo os procedimentos administrativos, sob o argumento de que qualquer mudança poderá aumentar a evasão. É possível demonstrar, no entanto, que a apreensão de muitos, em relação às possibilidades de evasão decorrentes da adoção do princípio do destino pelo IVA, é infundada. Esta apreensão origina-se da experiência das administrações estaduais referente aos efeitos da ampliação da diferença entre a alíquota interestadual e a interna; sob tal perspectiva, a redução da alíquota interestadual a zero poderia trazer severas conseqüências para a receita

dos Estados mais pobres¹⁰⁴.

g) Os Impostos Especiais

De acordo com o figurino já descrito, o campo da tributação do consumo comportaria, ainda, duas outras espécies de tributos, ambos a serem incluídos na esfera de competência do governo federal:

a) O Imposto sobre Produtos Especiais - Fumo e bebidas são os mais notórios representantes dessa espécie. Uma relação mais extensa poderia agregar veículos e energéticos¹⁰⁵, dependendo dos objetivos perseguidos por essa tributação. É sempre bom lembrar que a inclusão de um produto na categoria daqueles a serem objeto de uma tributação especial pela União não o exclui da base de incidência do IVA.

b) O Imposto sobre a Importação - Também neste caso, a tributação pela União é cumulativa, em relação àquela efetuada pelo IVA. A motivação é predominante de caráter extrafiscal, para atender a interesses específicos da política de comércio exterior.

O caso dos impostos sobre produtos especiais pode ser examinado de perspectivas distintas. Eles têm não somente a finalidade de sustentar a arrecadação tributária da União, que será afetada pela extinção do IPI (desoneração da produção), como também a função de assegurar uma base adequada para a recomposição dos fundos compensatórios, conforme será observado. Numa perspectiva mais ampla, a inclusão dos energéticos (combustíveis e energia elétrica) no campo de incidência desse tributo poderá abrir novas

¹⁰⁴ AMARAL, Antonio Carlos. Op. cit., p. 488-491.

¹⁰⁵ REZENDE, Fernando. Op. Cit., 1993, p. 26.

possibilidades para que a delicada questão do desenvolvimento regional seja tratada sob a ótica dos investimentos na melhoria da infra-estrutura dos Estados menos desenvolvidos, ao invés da insistência, pouco frutífera, na preservação de incentivos fiscais.

A questão compensatória tem aqui um papel relevante. A extinção do IPI é uma providência indispensável para os propósitos de modernização da tributação do consumo, mas não pode ser feita às custas de um enfraquecimento da capacidade de o governo federal exercer um papel de atenuação dos desequilíbrios fiscais, decorrentes da concentração da produção e da renda, através de transferências compensatórias efetivadas à conta dos Fundos de Participação de Estados e Municípios na receita federal. Parte do problema será resolvida pela ampliação da base desses fundos, que deverá passar a ser constituída por um percentual da receita federal como um todo, e não apenas da receita do Imposto de Renda e do IPI como atualmente. A outra parte depende da preservação de condições efetivas para a sustentação dos níveis de transferência, os quais são indispensáveis ao equilíbrio financeiro de Estados e Municípios, cuja base econômica é insuficiente para o atendimento de suas responsabilidades. A relação dos produtos a serem incluídos no campo da tributação especial, assim como as alternativas de uso dos respectivos recursos, constituem, pois, um espaço ainda aberto ao exame de alternativas e à negociação¹⁰⁶.

Levantadas as principais formas de tributação do consumo, e apresentada a experiência da Constituinte de 1988 e sugerida uma nova proposta de implantação do IVA-consumo, focaliza-se a seguir questões referentes à viabilidade/ não viabilidade da aplicabilidade desta proposta.

3- A VIABILIDADE DA PROPOSTA

A viabilidade da proposta de IVA-consumo se prende a resolução de problemas regionais e federativos, administrativos e financeiros¹⁰⁷.

3.1- Problemas Regionais e Federativos

Um dos pontos nevrálgicos no encaminhamento da proposta de modernização dos impostos que oneram o consumo é o que se refere ao tratamento tributário das desigualdades regionais. A solução encontrada no passado, para equacionar o conflito derivado da elevada concentração da produção e da renda nacional, privilegiou:

a) Uma redistribuição vertical das receitas fiscais, comandada pela União, com base nos Fundos de Participação de Estados e Municípios na arrecadação do Imposto de Renda e do IPI. Esses fundos, criados em 1967, exerceram, a partir da década de 70, o papel central de uma política compensatória no que diz respeito à distribuição das rendas públicas na federação brasileira.

b) Uma redistribuição horizontal das receitas provenientes do principal tributo estadual - o ICMS - realizada mediante o estabelecimento de alíquotas diferenciadas para as operações internas e as interestaduais¹⁰⁸.

¹⁰⁶ REZENDE, Fernando. Op. Cit., p. 27.

¹⁰⁷ QUADROS, Waldemir Luiz de. In *Reforma Tributária e Federação*, 1995, p. 77-80.

¹⁰⁸ REZENDE, Fernando. *A Moderna Tributação do consumo*. Brasília: IPEA, 1993. Texto para discussão n.º 303, p. 29 e30.

A excessiva ênfase na redistribuição vertical baseada no FPE e no FPM – tal como definidos pela legislação atual – dá sinais de um progressivo esgotamento. Na data de sua criação (1967), os dois fundos reunidos correspondiam a 20% da arrecadação dos dois mais importantes tributos federais: o IR e o IPI. Sucessivos acréscimos das porcentagens da receita desses dois impostos destinada aos Fundos de Participação culminaram com o índice estabelecido na constituição de 1988: 20% para o FPE e 22,5% para o FPM, mais do dobro, portanto, daquele inicialmente fixado¹⁰⁹.

A duplicação das porcentagens não produziu, entretanto, resultados equivalentes, do ponto de vista do montante de recursos repartidos. A reestruturação dos impostos federais – com a criação ou ampliação de tributos que não compõem a base desses fundos – a perda de dinamismo da economia, a inflação, e os efeitos adversos de uma excessiva tributação dos lucros e dos investimentos sobre a atividade produtiva contribuíram para que os ganhos esperados com o aumento dos percentuais dos fundos não se materializassem na sua integridade. Os indícios de que a solução adotada no passado aproxima-se do esgotamento são evidentes. Não se trata de advogar a extinção desses fundos, cuja necessidade é amplamente reconhecida, mas sim de propor uma revisão de suas bases e dos critérios aplicados ao rateio dos recursos transferidos. O que importa assinalar é que a extinção do IPI não representa um dano irreparável, no tocante aos objetivos que o FPE e o FPM buscam atingir. Ela será compensada pela ampliação da base de formação desses fundos, com vantagens do ponto de vista da estabilidade do montante a ser repartido e da menor sensibilidade das transferências aos efeitos negativos da recessão¹¹⁰.

¹⁰⁹ Op. Cit. p. 31-32.

¹¹⁰ REZENDE, Fernando. Op. Cit., 1993, p. 28-29.

A redistribuição horizontal, alcançada pela redução da alíquota do ICMS para as vendas interestaduais, também parece haver alcançado seus próprios limites. A paulatina redução das alíquotas aplicadas às operações interestaduais (e da diferença entre elas, conforme o sentido do fluxo de comércio) tem sido vista como um fator de estímulo à evasão. Exportações fictícias e o comércio de notas fiscais transformaram-se em negócios rendosos, com prejuízos para as atividades produtivas modernas, organizadas, que perdem poder de competir com práticas comerciais induzidas por distorções tributárias. O fisco estaria sendo duplamente penalizado: pela perda imediata de receita, decorrente da evasão, e pela retração das atividades que cumprem, com maior rigor, suas obrigações fiscais. Menciona-se, ainda, a possibilidade de a grande diferenciação de alíquotas prejudicar a operação de firmas locais em Estados menos desenvolvidos, uma vez que o produtor de Estados industrializados não estaria repassando para o comprador local – sob a forma de um menor preço – o menor imposto que lhe é cobrado no Estado de origem nas vendas interestaduais; e na impossibilidade de transferir o ônus adicional para o consumidor, a firma local teria que arcar com uma redução de sua margem de lucratividade¹¹¹.

Importa mencionar que o aumento do diferencial de alíquotas foi a opção adotada para tentar preservar o princípio de origem adotado pelo ICMS, em um contexto sabidamente inadequado à sua aplicação, como o que resulta de uma acentuada disparidade regional. A solução recomendada há tempos – a adoção do princípio do destino – que foi sendo sucessivamente adiada por temores de que ela pudesse provocar um aumento de evasão, mostra-se, agora, como uma das saídas possíveis.

¹¹¹ QUADROS, Waldemir Luiz de. in Reforma Tributária e Federação, 1995, p. 85.

Além das vantagens já citadas, a escolha do princípio do destino elimina os efeitos da concentração da atividade produtiva sobre a distribuição das receitas estaduais.

A distribuição da receita do IVA passa a guardar uma estreita relação com o consumo realizado em cada Estado e com o poder aquisitivo da sua população. As desigualdades remanescentes seriam explicadas pela distribuição da renda *per capita* nacional e pelo grau de concentração da renda interna de cada Estado da federação. A compensação das desigualdades fiscais decorrentes da concentração da renda nacional continuará sendo de responsabilidade da União, através dos Fundos de Participação, conforme mencionado¹¹².

3.2- Problemas Administrativos

Na simplificação e melhoria dos procedimentos administrativos de fiscalização e de controle está reunido um conjunto importante dos objetivos da reforma fiscal. A multiplicidade de tributos e a complexidade das regras aplicadas à sua cobrança são causas de elevados custos, tanto para o contribuinte quanto para o fisco. O IVA, na forma proposta, constitui um grande passo na direção contrária.

Uma das vantagens da proposta que está sendo apresentada é a possibilidade de a mesma substituir a propensão ao conflito por um incentivo à cooperação. As dificuldades que vêm sendo enfrentadas pelos Estados, para evitar a eclosão de uma guerra fiscal, são evidenciadas pela ampliação dos conflitos no âmbito do CONFAZ. Boa parte desses conflitos

¹¹² DAIN, Sulamis. *Federalismo Fiscal, revisão da equalização fiscal*. In Reforma Tributária e Federação. São Paulo: UNESP, 1995, p. 166-168.

fica automaticamente eliminada com a adoção do princípio do destino pelo IVA. Mas isso não é tudo. A padronização de procedimentos administrativos e de instrumentos aplicados à cobrança do tributo pode ser um passo para facilitar a tarefa conjunta de fiscalização¹¹³.

A integração dos sistemas de fiscalização de vários tributos é uma forma de obter-se simultaneamente, ganhos do ponto de vista da eficiência e dos custos da fiscalização. Por motivos óbvios, a sonegação de impostos, quando feita de modo organizado, propaga-se por toda a cadeia tributária. A cooperação entre Estados, e entre estes e o governo federal, no campo de fiscalização, pode ser uma forma muito mais efetiva de obter-se resultados imediatos no combate à evasão, do que a tentativa de atuar isoladamente com o mesmo propósito. Afinal, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, são, em conjunto, a própria nação e devem cooperar uns com os outros na arrecadação dos tributos e na fiscalização dos sujeitos passivos, ou responsáveis, ou mesmo na realização de exigências que, em seus territórios respectivos, possam esclarecer outras pessoas de Direito Público¹¹⁴. O Código Tributário Nacional (C.T.N.), em seu artigo 199, ratifica tal entendimento.

A fiscalização integrada do IVA e do Imposto de Renda é adotada em vários países europeus, notadamente na Alemanha, França e Espanha. A sua implantação no Brasil pode ser oportuna, tendo em vista (1) a urgente necessidade de modernização e aperfeiçoamento do sistema, (2) as restrições financeiras à ampliação isolada do quadro de fiscais de tributos e (3) o tempo necessário para que programas de treinamento e capacitação profissional produzam frutos¹¹⁵.

¹¹³ QUADROS, Waldemir Luís de. *A Tributação indireta no Brasil* in Reforma Tributária e Federação. São Paulo. UNESP, 1995, p. 84.

¹¹⁴ BALEEIRO, Aliomar Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

¹¹⁵ Op. Cit. p. 87.

Integração não significa subordinação ou centralização. O setor público brasileiro vem desenvolvendo experiências de atuação, integrada e descentralizada - que poderiam ser analisadas sob a ótica dos ensinamentos que trariam para o desenho de um sistema integrado de administração tributária. A atribuição à fiscalização estadual no que se refere à competência para fiscalizar tributos federais, além dos próprios, poderia simplificar a tarefa da receita federal, a qual, com os funcionários disponíveis concentraria sua atuação em um universo restrito de contribuintes de maior porte. Por outro lado, a possibilidade de fiscais federais verificarem o cumprimento das obrigações tributárias estaduais e autuarem os faltosos pode ser uma opção interessante para a garantia do bom funcionamento do controle de débitos e créditos do IVA, de acordo com o sistema proposto para a operacionalização do princípio do destino¹¹⁶.

A redução dos custos administrativos, que pode ser alcançada com a integração das atividades de administração fiscal, não deve ser desprezível. O redimensionamento do quadro de fiscais propiciado pela integração poderá concorrer para uma significativa melhoria dos padrões de remuneração, contribuindo para a eficiência profissional e a lisura de procedimentos.

Portanto, a colaboração entre os Estados é importante para que a operacionalização do princípio do destino funcione a contento. A cooperação entre estes e o governo federal reforça a credibilidade do mecanismo de compensação do IVA nas vendas interestaduais, além de propiciar um combate mais eficaz à elevada sonegação de tributos federais, que constitui, atualmente, um dos entraves importantes à melhoria dos níveis de

¹¹⁶ REZENDE, Fernando. Op. Cit., 1996, p. 35.

arrecadação. Assim, a participação de Estados e Municípios na receita federal, através dos Fundos de Participação, é motivo suficiente para que a fiscalização integrada produza ganhos significativos para todos.

3.3- O Impacto Financeiro

Apresentados alguns argumentos que justificam a proposta de uma reformulação dos impostos sobre o consumo, cabe, agora, proceder a uma avaliação de seu impacto financeiro. A questão mais importante a esse respeito quanto à viabilidade política da proposta, é a análise do impacto do IVA sobre as finanças estaduais e municipais. Conforme foi observado, o espírito geral da reforma é o de preservar os atuais níveis de repartição do bolo tributário entre a União, Estados e Municípios. Isto posto, os focos de um possível conflito estariam localizados na repartição do montante atribuído ao conjunto dos Estados e Municípios entre os seus respectivos componentes. O problema seria simples, não fora a extrema diversidade de situações encontradas e a precariedade da base estatística sobre a qual devem assentar-se as estimativas.

Estudos anteriores buscaram estimar o impacto de propostas bastante semelhantes de reformulação da tributação estadual entre eles o de VARSANO (1987)¹¹⁷. A base de referência do estudo é o ano de 1984. o resultado desse estudo, traz como sugestão a adoção do princípio do destino nas operações interestaduais e incorporação do IPI e do ISS ao ICM, mostrando que o sentido geral do impacto financeiro da mudança é o esperado: a grande maioria dos Estados teria ganhos significativos de receita em decorrência do efeito conjunto

¹¹⁷ VARSANO, Ricardo. *Tributação de Mercadorias e Serviços: Estudos para Reforma Tributária*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1987. Texto para discussão interna, n.º 106, p. 20.

das três modificações assinaladas.

Para suprir a deficiência de informações e a conseqüente suspeita de que resultados aparentemente favoráveis podem não estar espelhando a realidade dos fatos, é necessário que o cálculo estatístico seja acompanhado de uma cuidadosa análise qualitativa. O exame do caso poderá, então, ser conduzido de modo mais equilibrado, levando em conta:

- a) o resultado da estimativa, acompanhado de uma criteriosa avaliação de sua acuidade;
- b) a realização de exercícios alternativos de simulação dos impactos financeiros da proposta, conduzidos com base em hipóteses compatíveis com as peculiaridades de cada caso.

Assim, ratifica REZENDE¹¹⁸, supondo, por exemplo, o caso de um Estado de base produtiva primária, com elevada participação de produtos de agropecuária na sua pauta de comércio interestadual e internacional, renda *per capita* baixa, mas altamente concentrada, e pequena densidade populacional. Suponha, ainda, que as estatísticas oficiais registrassem para esse caso uma pequena posição deficitária no comércio inter-regional. Em princípio, essa conjugação de fatores constituiria um caso no qual a adoção do IVA, segundo o princípio do destino, poderia causar grandes receios, do ponto de vista estrito das autoridades fazendárias. Uma avaliação mais cuidadosa das vantagens da proposta poderia, no entanto, ser suficiente para afastá-los.

¹¹⁸ REZENDE, Fernando. Op. Cit., 1993, p. 32.

A tese (que ainda carece de comprovação) é a de que os ganhos de arrecadação provenientes da ampliação do campo de aplicação do imposto estadual são suficientes para compensar as perdas provocadas pela adoção do princípio do destino, nos casos em que isso vier a ocorrer.

Cabe assinalar, de início, que a substituição das regras atualmente aplicadas pelo ICMS ao comércio interestadual por outras compatíveis com o princípio do destino produz, isoladamente, ganhos de arrecadação para todos os casos em que o déficit inter-regional supera em 50% o valor das exportações. Tal resultado decorre da diferença entre as alíquotas cobradas na fronteira para o caso típico de um Estado consumidor; ele arrecada 12% sobre o valor de suas exportações e 10% (diferença entre a alíquota interna e a interestadual) sobre o valor de suas importações. Os ganhos de arrecadação são crescentes para saldos negativos percentualmente superiores ao mencionado, construído sobre a mesma hipótese do anterior, para retratar o caso de situações superavitárias no comércio Sul - Norte, mostra um resultado quase simétrico: as perdas ocorrem a partir do momento em que os superávits ultrapassam em 75% o valor das importações, alcançando índices cada vez mais elevados a partir de então¹¹⁹.

Em ambos os casos, os resultados apontados seriam bastante distintos para desequilíbrios comerciais resultantes do comércio intra-regional. Como a diferença entre a alíquota na fronteira é mais reduzida nesses casos o efeito sobre a arrecadação é neutro para situações em que o saldo comercial é nulo. Posições deficitárias corresponderiam a ganhos crescentes de arrecadação maiores do que os obtidos em situações análogas no comércio inter-

¹¹⁹ Op. Cit. p. 25-30.

regional. Por razões semelhantes, a situação inversa - superávit no referido comércio - produziria perdas de arrecadação desde o primeiro momento, atingindo, para índices de superávit equivalentes, porcentagens mais elevadas do que as relativas ao desequilíbrio nas trocas inter-regionais.

Deduz-se, das observações anteriores, que o impacto de adoção do princípio do destino sobre a distribuição da receita do imposto estadual será tanto mais positivo para os Estados menos desenvolvidos, quanto maior for a parcela do seu déficit comercial que resulta de transações intra-regionais, comparativamente ao déficit resultante do comércio realizado com as regiões mais desenvolvidas.

É importante destacar que as simulações analisadas foram construídas com base na situação mais geral: alíquotas interestaduais de 7% ou 12%, conforme o caso, e alíquota interna de 17% ou 18%. VARSANO¹²⁰ não considerou a possibilidade de a adoção do princípio do destino propiciar ganhos adicionais para os Estados deficitários no comércio interestadual em decorrência da cobrança de alíquotas mais elevadas sobre os produtos de menor essencialidade, que, normalmente, compõem uma boa parte da sua pauta de importações. Essa avaliação é mais complexa, uma vez que requer o conhecimento da estrutura das importações e das alíquotas atualmente praticadas em cada caso, mas o seu efeito não pode ser desprezado. O fato de ele não haver sido incluído nas simulações significa que a possibilidade de perdas, que foi assinalada, pode ser superada.

A primeira conclusão que se extrai da análise desenvolvida até aqui e do

¹²⁰ VARSANO, Ricardo. Op. Cit., 1987, p. 30-32.

conhecimento disponível sobre o comércio interestadual no Brasil é que somente o efeito isolado da adoção do princípio do destino já traz ganhos de arrecadação para a maior parte dos Estados brasileiros.

E nos casos em que o efeito isolado da adoção do princípio do destino pode provocar perdas de receita, são essas perdas compensadas pela ampliação da base do imposto que resulta da transformação do ICMS no IVA?

Para que a pergunta seja respondida, é necessário avaliar os ganhos decorrentes da ampliação do campo de competência da tributação estadual propiciado pela incorporação do IPI e do ISS. Intuitivamente, a compensação é uma decorrência do fato de que os Estados que podem vir a acusar perdas provenientes da adoção do princípio do destino são os que detêm maior nível de desenvolvimento e maior potencial de consumo. A plena tributação do consumo de mercadorias e de serviços, com alíquotas mais elevadas aplicadas aos bens de menor essencialidade, deve ser, nesse caso, suficiente para reequilibrar as finanças estaduais.

O efeito da captação pelo IVA de parte do que hoje é tributado pelo IPI depende:

- a) da diferença entre a alíquota do IVA e a alíquota média do IPI para os produtos que não são incluídos na categoria dos impostos especiais;
- b) da participação atual do imposto sobre o consumo de produtos industrializados

(cobrado nas várias etapas do ciclo de produção e comercialização) na receita estadual.¹²¹

Com respeito à incorporação dos serviços à base do IVA, as expectativas de ganhos são mais modestas. Ressalte-se que alguns importantes componentes como transportes, telecomunicações e energia já foram incorporados ao tributo estadual em 1988.

A menor expectativa, referente aos ganhos provenientes da tributação dos serviços pelo IVA, comparativamente aos resultados das estimativas realizadas no passado decorre das modificações introduzidas pela Constituição de 1988 nessa área. A incorporação ao ICMS dos serviços mais rentáveis, no tocante à arrecadação - energia, combustíveis, comunicações, transporte - faz com que o ganho adicional esperado seja, agora, muito mais reduzido do que o calculado sob condições diversas das que vigem atualmente¹²².

Portanto, decorrente das as estimativas feitas por VARSANO, a hipótese de o IVA vir a acarretar perdas de receita para qualquer Estado da federação é bastante remota. Para as diferentes hipóteses em que a adoção do princípio do destino pode causar perdas isoladas, as expectativas de ganhos decorrentes da incorporação do IPI e dos serviços fornecem uma compensação adequada. Mesmo no caso de situações extremas - representadas por um mega superávit no comércio inter-regional -, a hipótese de que a resultante dos efeitos esperados é positiva é bastante plausível.

¹²¹ Op. Cit. p. 32.

¹²² Op. Cit. p. 33.

4- ALTERNATIVAS PARA A TRIBUTAÇÃO EM CONTEXTOS FEDERATIVOS

A análise da viabilidade da proposta mostra que a adoção de um IVA com ampla base de incidência é uma boa alternativa à medida que assegura ao governo uma importante fonte de receita e, ao mesmo tempo, atende aos requisitos de um padrão de tributação das vendas considerado de boa qualidade.

É necessário ressaltar, que a simples adoção de um IVA como forma de tributar as vendas não é garantia de que aquele requisito de qualidade seja atendido¹²³. Não basta adotar um IVA, é imperativo que a tributação não onerem os investimentos e as exportações. Além disso, dependendo do método adotado de cobrança, há que se ter cuidado para que a cadeia débito-crédito tributários não seja interrompida, assim como é preciso que sejam encontrados adequados mecanismos de devolução de créditos àqueles que tiverem direito, especialmente aos exportadores; pois tanto um elemento quanto outro (mecanismo de débito e a devolução dos créditos) são indispensáveis para evitar a sobretaxação de determinados produtos. Em suma, um IVA de boa qualidade pressupõe adequação de ações legislativas e administrativas capazes de dar conta destas questões. Tais arranjos também devem ser o mais simples possível, de modo que sejam minimamente custosos tanto para o fisco como para os contribuintes e evitem a evasão fiscal. Algumas situações serão analisados a seguir, com base em MACON¹²⁴.

a) Imposto nas Vendas ao Varejo (IVV) de competência dos governos estaduais paralelo

¹²³ ARAÚJO, Érika Amorin. Op. Cit., p. 13.

¹²⁴ Macon, Apud ARAÚJO, Érika Amorin. *A Tributação do Consumo e relações federativas: um estudo da sistemática de tributação do valor adicionado em algumas experiências selecionadas*. Dissertação de Mestrado, UNICAMP, 1994, p. 12-21.

a um IVA federal.

Atribuir competência legislativa aos governos estaduais para tributar vendas tem a vantagem de respeitar sua autonomia fiscal. Além disso, se os tributos adotados são IVVs, esta, pelo menos em tese, deveria ser a saída mais óbvia para minimizar o problema da tributação das exportações tanto no mercado interno quanto externo. Isto porque os varejistas normalmente não exportam, e quando o fazem, bastaria isentar as exportações.

No entanto, a questão não é tão simples quanto parece. A possibilidade da existência de casos em que os varejistas vendam não apenas a consumidores finais significa que algum efeito cumulativo pode continuar existindo impedindo a completa eliminação das distorções internacionais.

Procura-se contornar o problema, através de isenções ou deduções do imposto cobrado na venda de varejistas a não consumidores. De um modo geral, procura-se isentar matérias-primas que sejam parte integrante de um bem final, assim como diversos insumos agrícolas e combustíveis e certas maquinarias industriais. Tais medidas, sem dúvida, contribuem para contornar a questão da cumulatividade, mas não eliminam totalmente o problema.

A despeito do problema não ser de fácil solução, caso sejam adotados mecanismos que possam contorná-lo e, portanto, sejam evitadas ao máximo as dificuldades impostas pela cumulatividade à desoneração das exportações, a opção por um IVV teria a vantagem de eliminar a discussão origem *versus* destino. Isto é, os argumentos em prol da adoção de um IVV residem tanto no fato de mesmo garantir a autonomia fiscal das unidades

estaduais quanto no fato de que este imposto, por suas próprias características, é cobrado de acordo com o princípio do destino, posto que a maior parte do comércio interestadual e internacional é realizado por não varejistas.

Novamente, a questão não é tão simples quanto parece. Se de fato, todas as distorções fossem eliminadas, o que tornaria o IVV um imposto naturalmente cobrado de acordo com o princípio do destino, restariam os problemas relacionados a tributação de residentes de outra jurisdição. Caso se entenda que, segundo o princípio do destino, a receita de impostos de uma compra realizada por um consumidor em outra jurisdição deve pertencer ao seu Estado de origem, é preciso que seja encontrado algum mecanismo que assegure a transferência desta receita. Caso contrário, seria inevitável que a cobrança do tributo se dê na origem. Assim sendo, desde que a presença de diferenças significativas de alíquotas entre as jurisdições poderia incentivar os consumidores a realizarem compras fora de seu domicílio, haveria estímulos à guerra fiscal entre os governos subnacionais. A solução para o problema, dadas as dificuldades de serem encontrados os referidos mecanismos de transferência de receita, seria a adoção de alíquotas uniformes em todo território nacional. A questão é que isto se mostra contraditório com um dos principais argumentos em defesa do IVV, que é o de assegurar a independência total das decisões tributárias das unidades subnacionais.

Em síntese, a despeito das dificuldades mencionadas, certamente a escolha de um IVV é preferível a uma forma de tributação que incida sobre todas as vendas/transações. Mas, exatamente em função da existência destas dificuldades, é que a adoção de um IVV, em si mesma, não elimina as distorções internacionais nem tão pouco resolve automaticamente o problema das compras de residentes de outras jurisdições. A questão é que a solução de tais

dificuldades pode requerer procedimentos e normas administrativas que tornem esta alternativa pouco viável. Dependendo do que seja adotado, por um lado, existe o risco da autonomia fiscal das unidades estaduais ficar ameaçada; por outro lado, o sistema tributário pode se tornar extremamente complexo. Não se deve esquecer que, por si só, a administração de IVV's requer intensa fiscalização para evitar a evasão fiscal, posto que o recolhimento se processa em uma única etapa formada por um grande número de contribuintes, em geral, bastante, heterogêneos.

b) IVA nacional, administrado em nível federal, com partilha (sistema de co-participação) de receita com os governos subnacionais

Um sistema de IVA nacional assegura, de forma bem mais eficiente que um IVV, a eliminação de distorções internacionais, pois, este tributo se aproxima do conceito IVA-Consumo e não apresenta as desvantagens impostas pela falta de harmonização interna. Quando a competência do tributo é atribuída ao governo federal, a discussão origem *versus* destino fica restrita ao âmbito das trocas internacionais uma vez que, não existe preocupação quanto à necessidade de uniformizar alíquotas e bases por todo território nacional, bem como não há espaço para “guerras fiscais” e para os problemas referentes as compras de residentes fora de sua jurisdição. Além do IVA apresentar maiores vantagens que o IVV à medida que seu recolhimento não se processa em apenas uma etapa formada por um grande número de contribuintes, a centralização aumenta a simplicidade administrativa para o fisco e contribuintes, já que se traduz em uma única legislação a ser interpretada, uma única declaração, uma única fiscalização e controle e outros.

O maior problema de um sistema desta natureza é a redução da capacidade de decisão tributária das esferas estaduais. Assim, se por um lado, sua adoção é vantajosa do ponto de vista da eliminação de distorções internacionais e de ordem interna, por outro lado, torna os governos estaduais dependentes de transferências federais¹²⁵. Partilhar a receita de um tributo entre distintas esferas de governo necessariamente não compromete a autonomia fiscal das unidades estaduais, desde que, conforme mencionado, os repasses de receita do governo federal a estas unidades sejam automáticos, não condicionados a fins específicos, com regras transparentes e estáveis ao longo do tempo, e acima de tudo, negociadas entre os agentes envolvidos. A questão é que esta negociação não é trivial: é preciso decidir se a partilha deve ter um caráter devolutivo, ou se deve seguir um critério redistributivo ou mesmo ser uma mescla dos dois critérios. De todo modo, resta um segundo problema, que é o de escolher um índice apropriado para efetuar a distribuição de recursos entre as unidades de governo.

A escolha deste índice é de fundamental importância para que esta alternativa seja factível, o fato é que quanto maior a heterogeneidade sócioeconômica e política das unidades da federação mais difícil se torna esta escolha, pois não é possível dar conta dos variados e divergentes interesses envolvidos na partilha da receita.

Finalmente, para compensar estes desequilíbrios, é possível que o governo federal tenha que transferir um considerável montante de recursos às unidades estaduais, o que poderia induzi-lo a adotar medidas que terminassem por piorar a qualidade do sistema tributário ou a aumentar seu déficit fiscal; sem dúvida, tanto um resultado quanto outro não é desejável. Para evitar o problema da evasão fiscal tem sido sugerido que o imposto incida em

¹²⁵ DAIM, Sulamis, in Reforma Tributária e Federação, 1995, p. 59.

uma etapa prévarejista, onde alguns agentes, embora não contribuintes, funcionariam como agentes de percepção.

Alternativamente, em troca da centralização da tributação das vendas nas mãos do governo central, poderia ser atribuída às outras esferas de governo a competência legislativa (ainda que não exclusiva) sobre outras bases de tributação. Tanto isto pode não ser possível em função desta base ser reduzida, como não existem garantias prévias de que os referidos desequilíbrios seriam solucionados. Além do que, isto pode gerar problemas de coordenação interna contraditórios aos objetivos da harmonização, que, conforme argumentado, não se restringe a tributação das vendas.

c) IVA federal e estadual com adoção do princípio do destino nas relações interestaduais

Tal como o primeiro, este sistema procura assegurar a independência das decisões tributárias das unidades estaduais com a vantagem de que o tributo sobre vendas imposto pelas mesmas é um IVA. Constitui-se contudo em desvantagem, pois a discussão origem *versus* destino que passa a ser também de âmbito interno.

O argumento de que o princípio do destino nas trocas internacionais é mais adequado do ponto de vista da eficiência e competitividade da economia, tanto no mercado interno quanto externo, também é válido para as trocas entre as distintas unidades da federação. Sua adoção implicaria em não distorção dos preços relativos internos em função de motivos tributários, como também permitiria uma melhor distribuição horizontal da receita

entre estas unidades, posto que o consumo é menos concentrado que a produção¹²⁶.

A adoção do princípio do destino nas trocas internacionais significa que as exportações não são tributadas no país de origem e sim no país importador à alíquota local. Um primeiro problema decorrente desta opção reside na necessidade de aumento da fiscalização para evitar a evasão fiscal. É preciso encontrar mecanismos capazes de impedir a emissão de notas fiscais falsas que dariam aos contribuintes direitos a créditos tributários provenientes de exportações fictícias. Assim como é necessário a adoção de instrumentos eficazes para tributar as importações. De todo modo, a existência de fronteiras entre os países facilita a atuação do fisco através do controle alfandegário. A questão é que tais fronteiras não existem quando se trata de trocas entre as unidades de uma mesma federação ou, dependendo do caso, entre países membros de um bloco econômico regional. Ou seja, nestes dois casos, é imperativo o aumento da fiscalização, dado que atuação do fisco não é facilitada pelo controle alfandegário; tanto é maior a possibilidade do surgimento de exportações fictícias quanto o controle da tributação das importações internas passa da fronteira física para os livros de contabilidade das empresas importadoras, que pagariam seus tributos apenas quando revendessem os produtos adquiridos ou os incorporasse a fabricação de um bem final¹²⁷.

Em suma, a existência de um IVA estadual com adoção do princípio do destino traz para o âmbito interno dificuldades que se limitavam as trocas de bens e serviços com o exterior. Tanto há o aumento da necessidade de controle por parte do fisco quanto os problemas relacionados à necessidade de devolução de crédito aos exportadores são potencializados. Na verdade, a questão da devolução dos créditos é o ponto fraco da adoção do

¹²⁶ FERNANDES, Edison Carlos, in *Tributação no MERCOSUL*, 1997, p. 353.

¹²⁷ FERNANDES, Edison Carlos. *Op. Cit.*, 1999, p. 165.

IVA com princípio do destino. Com a ausência de mecanismos que assegurem esta devolução de forma adequada não há como evitar a má distribuição da carga tributária entre os contribuintes nem tão pouco a distorção de preços relativos.

No tocante às trocas internacionais, a adoção do princípio do destino obrigatoriamente implica em lidar com os problemas relacionados à devolução de créditos e à necessidade de controles aduaneiros. Já no âmbito interno, como também entre países membros de um bloco econômico regional que suprimam suas fronteiras, é possível adotar o princípio do destino através da instituição de uma espécie de "câmara de compensação" dos débitos-créditos das operações entre as unidades da federação. Neste sistema, a cobrança integral do imposto se processa no Estado de origem (exportador), destinado-se posteriormente a receita ao Estado de destino (importador), onde são compensados os débitos e créditos que cada um possui contra o outro.

A questão é que se, por um lado, a opção pela "câmara de compensação" tem a vantagem de evitar a necessidade de devolução de créditos aos exportadores internos e minimizar os controles das transações entre as unidades da federação, por outro lado, além de não eliminar completamente as possibilidades de sonegação, acrescenta novos problemas, como o da definição de mecanismos que consigam garantir tanto a arrecadação do tributo nos Estados de origem, como a transferência do saldo devedor para o respectivo Estado de destino. Além disso, neste caso, a necessidade de harmonização interna dos procedimentos e normas administrativas é muito maior¹²⁸.

¹²⁸ ARAÚJO, Érika Amorin. Op. Cit., p. 19.

Todas estas considerações não indicam que este sistema seja inviável, apenas procura-se chamar atenção para o fato de que caso seja esta a opção desejada, deve-se ter em mente que a adoção do princípio do destino nas trocas internas não é trivial. Se este problema puder ser contornado de maneira satisfatória, o sistema aqui proposto possui algumas vantagens que justificam sua escolha, apontadas por ARAÚJO¹²⁹:

I) segundo visto, descentraliza a administração e as decisões tributárias permitindo as unidades estaduais à cobrança de alíquotas diferenciadas e, ao mesmo tempo, garante simetria no tratamento dos bens e serviços fabricados internamente e importados.

II) não possui, como na opção apresentada no tópico anterior, as dificuldades de definição de um índice apropriado de distribuição de receita.

III) esta opção é preferível que a adoção do princípio da origem tanto nas trocas externas quanto nas transações internas, dado que se presta melhor ao objetivo da eliminação das chamadas distorções internacionais e garante uma melhor distribuição horizontal dos recursos arrecadados entre as instâncias estaduais. Também a adoção do princípio do destino nas trocas internas é vantajosa à medida que elimina a possibilidade dos níveis inferiores de governo cobrarem alíquotas diferenciadas para atrair investidores para sua jurisdição.

Permanecem, porém, duas dificuldades que precisam ser enfrentadas. Se, por um lado, as "guerras fiscais" no sentido supracitado são evitadas, por outro lado, a presença de alíquotas diferenciadas não elimina o problema das compras de não contribuintes fora de sua

¹²⁹ ARAÚJO, Érika Amorin. Op. Cit., p. 20-21.

jurisdição, de modo que não é extinta a possibilidade de "competição tributária" entre os governos estaduais/locais para atrair consumidores de outra localidade¹³⁰.

Tal como foi apresentado¹³¹ a solução para este problema seria a uniformização de alíquotas por todo território nacional, mas isto é contraditório com o objetivo da descentralização das decisões tributárias. Além disso, é preciso encontrar mecanismos que assegurem a devolução da receita ao Estado de origem do consumidor ou então assumir que, no caso das vendas a não contribuintes, o tributo será cobrado de acordo com o princípio da origem.

Finalmente, não basta contornar os problemas até aqui mencionados para tornar este sistema adequado à eliminação das chamadas distorções internacionais. Além de um esforço de coordenação entre os procedimentos e normas adotados pelas esferas estaduais, é imperativo harmonizá-los com os adotados pelo governo federal.

d) IVA federal e estadual com adoção do princípio da origem nas relações interestaduais

Esta alternativa elimina o problema da devolução dos créditos, que persistirá apenas no caso das exportações ao exterior onde é mantido o princípio do destino. Nas transações internas, os exportadores são tributados em seu Estado de origem e os importadores passam a ter direito a um crédito deste tributo.

¹³⁰ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. In Tributação no MERCOSUL, 1997, p. 482.

¹³¹ Ver 1.2.3 – letras C e E – Capítulo III.

Não obstante, surgem outras ordens de dificuldades¹³². A adoção do princípio da origem nas transações internas implica que os contribuintes das jurisdições importadoras terão direito a créditos de impostos pagos em outras unidades, uma situação cuja compensação depende da magnitude do comércio feito em sentido contrário. Este caso é ainda mais grave quando se trata das possíveis transações externas efetuadas por tais contribuintes, dado que a referida compensação está condicionada ao comércio interno.

Com este princípio, a única forma de garantir tratamento igual aos produtos comprados de outra jurisdição e produzidos internamente, bem como evitar "guerras fiscais", é a adoção de alíquotas uniformes em todo território nacional. Ou seja, neste caso, a uniformização (e também da base de incidência) não é uma questão de escolha, mas sim um imperativo. Além disto comprometer a capacidade de decisão tributária das unidades estaduais não contribui substancialmente para tratar do desequilíbrio horizontal entre as mesmas, posto que a produção é muito mais concentrada que o consumo.

Uma variante desta solução reside na adoção de uma alíquota uniforme - igual ou menor que a interna - apenas nas exportações entre Estados, o que implicaria a adoção de um sistema misto de origem e destino e ao mesmo tempo aumentaria o grau de autonomia decisória dos níveis inferiores de governo. No entanto, isto não elimina as dificuldades relacionadas à existência de contribuintes das jurisdições importadoras que têm direito a créditos de impostos pagos em outras unidades; além de adicionar o problema da "guerra fiscal" tanto para atrair contribuintes quanto consumidores de outras localidades.

¹³² FERNANDES, Edison Carlos. Op. Cit., 1999, p. 164.

Na verdade, as vantagens desta solução são muito poucas com relação a apresentada no tópico anterior. Se, para alcançar a necessária uniformização, as decisões referentes à base de incidência e as alíquotas são obrigatoriamente centralizadas, os problemas de coordenação entre os procedimentos e normas adotados pelas esferas estaduais e pelo governo federal são minimizados, mas o equilíbrio horizontal entre estas esferas fica comprometido. Já quando o princípio misto de origem e destino é escolhido esta questão do equilíbrio não é completamente solucionada, mas se torna um problema menor; por outro lado, aumenta a referida necessidade de coordenação.

Feitas essas considerações, observa-se que as questões relativas à adoção de um IVA-Consumo é complexa e não apresenta uma solução única. Contextos diversos quanto à coordenação da tributação do consumo – quer na origem, quer no destino – sempre exigirão estudos e decisões diferenciadas.

No Brasil, Estado Federativo, um IVA federal e IVA estadual geram discussões e exigem novas posturas, quer governamentais, quer do produtor/consumidor.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao término desta dissertação, reafirma-se a propósito de analisar a tributação do consumo pela sistemática do valor adicionado – utilizando a análise comparada, mesmo que restrita – para identificar as principais questões em debate e estabelecer alguns parâmetros que possam nortear as mudanças que venham a compatibilizar os ideais de eficiência, modernização e justiça fiscal no sistema tributário brasileiro.

Sublinham-se as seguintes considerações:

1) A estrutura tributária, durante muito tempo, esteve centrada em impostos indiretos; sob a recomendação dos especialistas, voltaram-se para a tributação sobre a venda pessoal e empresarial.

2) Já nos anos 80, a tendência de tributar a venda perdeu importância. Era preciso reduzir os encargos sobre poupança e investimentos, atenuar a progressividade do imposto sobre a renda pessoal e, seguindo as novas orientações, tributar o consumo.

3) Com isso, a União Européia (UE), que implementara o paradigma de tributar o consumo através da tributação pelo valor adicionado (IVA), passou a utilizar o princípio de imposição no país de destino.

4) Atualmente, abre-se a possibilidade de alargar essa via de tributação com a ampliação de sua base de incidência e com a implementação de suas formas de imposição: estágio único/múltiplos, geral/seletivo, destino/origem.

5) Com referência à tributação do consumo no Brasil, alguns aspectos são relevantes: o pioneirismo na aplicação de tributos com valor adicionado, através do ICM; a introdução do ICMS pela CF/88 – em substituição do ICM – que, tido como de maior amplitude (uma vez que tributa a circulação de mercadorias e serviços) e de forma não-acumulativa, aproxima-se ao IVA europeu, embora com imposição na origem; a existência do IPI que, utilizado para a tributação da Indústria, representa um ponto de divergência frente às tendências atuais (representados pela tributação na EU); o ISS que, tributando os serviços de forma cumulativa, constitui-se um retrocesso frente às necessidades de ampliação da base tributável de um autêntico IVA, que rejeita a incidência em cascata.

6) Uma alternativa de adoção do IVA como necessidade para a modernização da tributação do consumo no Brasil, implica a revisão em cinco aspectos, dadas as dificuldades em implementá-lo nas condições brasileiras atuais:

a) Aspectos Políticos

O IVA é o passo definitivo na direção da autonomia federativa, iniciada na nova Constituição. A autonomia dos estados-membros de uma federação não pode descansar na solução aparentemente fácil do aumento de transferências. É necessário que ela seja reforçada por um maior compromisso das autoridades públicas com os seus contribuintes, e vive-versa. A ética tributária, profundamente “arranhada” nos últimos anos, somente será

restabelecida à medida que as alíquotas dos impostos forem fixadas em índices aceitáveis e que houver clara percepção, por parte do contribuinte, do montante de sua contribuição para o financiamento das ações a cargo do Estado. A tributação do consumo, segundo o figurino moderno do IVA, estabelece um vínculo estreito entre a base imponível dos governos estaduais e o poder aquisitivo de sua população.

A contrapartida da autonomia é a responsabilidade. Contribuintes responsáveis são uma decorrência da legitimação do gasto público propiciada pelo fortalecimento dos laços de co-responsabilidade entre o Estado, a Administração Pública e o cidadão-consumidor-contribuinte. O IVA é uma peça importante para o fortalecimento desta relação.

b) Aspectos Econômicos

Concentrar o ônus da tributação sobre mercadorias e serviços no consumo, desonerando a produção, os investimentos e a exportação, é a principal vantagem do IVA, sob o aspecto econômico. A tributação do consumo tem a dupla vantagem de reduzir o custo e de estimular os investimentos, contribuindo para ampliar a renda e as oportunidades de emprego. Desonerar a produção e as exportações não é um ato similar à concessão de um benefício fiscal; é o reconhecimento de que o crescimento econômico é a única forma de assegurar bases estáveis e crescentes para o próprio financiamento do governo. As desigualdades fiscais decorrentes da concentração regional do consumo devem ser corrigidas por transferências compensatórias — a cargo da União — e por programas de investimento voltados para a promoção do desenvolvimento das regiões economicamente mais atrasadas do país. O IVA é, ainda, a solução definitiva para a recorrente guerra fiscal que redundava em prejuízo para todos os estados brasileiros.

c) Aspectos Sociais

A seletividade na tributação do consumo, propiciada pela adoção do IVA, é o caminho moderno para o alcance dos objetivos de justiça fiscal. O consumo conspícuo é que deve sofrer um ônus tributário mais elevado, de forma a permitir que os bens de primeira necessidade sejam isentos ou sofram uma incidência tributária reduzida.

d) Aspectos Administrativos

Algumas críticas feitas ao IVA sugerem que ele é um imposto complexo, cuja administração impõe um custo excessivo aos contribuintes, que é obrigado a manter um vultoso aparato administrativo para cumprir com suas obrigações fiscais, além de exigir a manutenção pelo poder público de um caro sistema de controle e fiscalização. Estas críticas são improcedentes. O que eleva os custos hoje suportados pelas empresas no Brasil, para atender às exigências do fisco, a níveis absurdos, não é a contabilidade requerida para o adequado funcionamento de um imposto sobre o valor agregado (a operação do IVA é semelhante à do ICMS); o que, sim, impõe custos elevados às empresas é a multiplicidade de tributos incidentes sobre a produção, circulação e consumo de mercadorias e serviços a variada legislação que rege a cobrança desses tributos, e a velocidade com que as normas aplicadas a cada um deles é alterada. A simplificação propiciada pelo IVA acarretará uma notável redução dos custos administrativos para as empresas.

e) Aspectos Financeiros

A grande preocupação que existe com respeito ao impacto financeiro do IVA é o receio de que ele venha a acarretar uma redistribuição de receita que comprometa o equilíbrio das finanças de algumas unidades federação.

Há dois outros aspectos importantes a ressaltar, com respeito às conseqüências financeiras do IVA. Primeiro, o de que ele reequilibra a distribuição regional da receita do imposto estadual, vinculando-a à repartição do consumo, e não à da produção, como atualmente. Segundo, o de que ele toma a base da tributação estadual compatível com o tamanho e o dinamismo de sua economia, contribuindo para uma maior estabilidade da receita, e para uma correlação mais estreita entre o crescimento dos recursos orçamentários e o incremento de renda e do poder aquisitivo da população.

7) Um último argumento tem, ainda, um peso considerável na defesa da tese de tributação do consumo pelo IVA. Ela é a versão tributária das reformas indispensáveis à modernização da economia e das instituições nacionais, as quais têm por finalidade promover a integração competitiva do país ao mundo moderno. Em um mundo que caminha no sentido da consolidação de blocos regionais e da livre circulação internacional de pessoas e de mercadorias, a competitividade é o elemento crucial para o progresso econômico e o bem-estar social. Nesse sentido, a eliminação dos entraves tributários ao alcance de padrões satisfatórios de competitividade, no limiar do século XXI, é uma questão absolutamente prioritária. Não há espaço para falsas soluções milagrosas, no campo da reforma fiscal. O IVA é uma proposta que preenche os requisitos necessários ao atendimento das exigências de competitividade da economia brasileira neste final de século.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACCIOLY, Elizabeth. **MERCOSUL & União Européia – estrutura jurídico-institucional.** Curitiba: Juruá, 1996.

ALMEIDA, Paulo Roberto de. **O Mercosul no contexto regional e internacional.** São Paulo: Aduaneiras, 1993.

AFFONSO, Rui de Britto Álvares, SILVA, Pedro Luiz Barros (org). **Reforma Tributária e Federação.** São Paulo: UNESP, 1995.

ALVES, Janine da Silva. **Mercosul, Características estruturais de Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai.** Florianópolis: Editora UFSC, 1992.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Imposto Sobre o Valor Agregado – IVA = Value added tax – VAT: Brasil, Mercosul, União Européia.** São Paulo: LTr, 1994.

_____. **Tributação no MERCOSUL.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Tributação no MERCOSUL.** São Paulo: RT, 1997.

ARAÚJO, Erika Amorim. **A tributação do Consumo e relações federativas: um estudo da sistemática da tributação do valor adicionado em algumas experiências selecionadas.** 1994. Tese (Dissertação de Mestrado) UNICAMP, São Paulo.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

BALTHAZAR, Ubaldo César (org). **Reforma Tributária e MERCOSUL.** Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

BASTO, José Guilherme Xavier de. **A tributação do consumo e sua coordenação internacional.** Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BRITO, Edvaldo. **IPI.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Comentário ao Código Tributário Nacional.** São Paulo: Saraiva, 1998.

CAMARGO, Antonio Carlos Valin. **Guia do ICMS no comércio exterior.** São Paulo: Aduaneiras, 1998.

CAMPOS, Dejalma de (org). **O sistema tributário e o MERCOSUL.** São Paulo: LTr, 1998.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. **ICMS.** São Paulo: Malheiros, 1994.

QUADROS, Waldemir Luiz de. **O ICMS e a tributação do valor adicionado: uma análise da sistemática de tributação do consumo no Brasil.** 1994. Tese (Dissertação de Mestrado) UNICAMP, São Paulo.

REZENDE, Fernando. **Propostas de reforma do sistema tributário nacional.** IPEA: maio 1996 (Texto para discussão n° 420).

_____. **A moderna tributação do consumo.** Texto para discussão n.º 303. IPEA, 1993.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário.** 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

VARSAÑO, Ricardo. **A tributação do comércio interestadual. ICMS atual e ICMS partilhado.** IPEA: set. 1995 (Texto para discussão n° 382).

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2000.

JOBIM, Nelson. A proposta de reforma tributária do Governo Federal. **Seqüência** – Revista do Curso de Pós-Graduação em Direito da UFSC, Santa Catarina, n. 31, p. 9-30, 1995.

LAGEMANN, Eugênio. O federalismo fiscal brasileiro em questão. In: AFFONSO, Rui de Britto e SILVA, Pedro L. B. (Orgs.) **Reforma Tributária e Federação**. São Paulo: UNESP, 1995.

LAGEMANN, Eugênio e BORDIN, Luis Carlos V. **Harmonização Tributária: A experiência brasileira e o CONFAZ**. Rio Grande do Sul – Secretaria da Fazenda do Estado, 1993. Caderno X.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria de imposição tributária**. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998.

MELO, José Eduardo Soares. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. ISS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998.

NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

CASELLA, Paulo Borba. **Comunidade Européia e seu ordenamento jurídico.** São Paulo: LTr, 1994.

CASSONE. ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Comentário ao Código Tributário Nacional.** São Paulo: Saraiva, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os impostos sobre o consumo no MERCOSUL. In: **Cadernos de direito tributário e finanças públicas.** n. 5. São Paulo: Ed. RT.

_____. **Comentário à Constituição de 1988: sistema tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 1992.

DAIN, Sulamis. A experiência internacional e a especificidade brasileira e Visões equivocadas de uma reforma prematura. In: AFFONSO, R. e SILVA, P. B. (org.). **Reforma Tributária e Federação.** São Paulo: Unesp, 1995.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário Brasileiro. In: BALTHAZAR, U. C. (org.). **Reforma Tributária e Mercosul. A instituição do IVA no Direito Tributário Brasileiro.** Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do Mercosul.** 2. ed. São Paulo: RT, 1995.

FERRARI, Renato. **Em busca da paz tributária – Fundamentos e projeto de reforma do sistema tributário nacional.** São Paulo: Melhoramento, 1996.

GOMES, Juan Alberto Benitez. **Problemas tributários que plantea el Mercosur.** Montevideo: Facultad de Derecho de la República, 1993.