

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS - UNICAMP

Instituto de Economia

O ICMS E A TRIBUTAÇÃO DO VALOR ADICIONADO:  
UMA ANÁLISE DA SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO  
DO CONSUMO NO BRASIL

Waldemir Luiz de Quadros 8/22

Dissertação de Mestrado

apresentada ao Instituto de Economia da UNICAMP

como parte dos requisitos para a obtenção do

título de Mestre em Economia

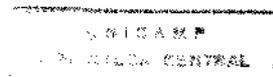
Orientação:

Prof<sup>o</sup>. Dr. Carlos Alonso Barbosa de Oliveira. k

Campinas, março de 1994

Este exemplar corresponde ao original da tese defendida por Waldemir Luiz de Quadros em 24/05/94 e orientada pelo Prof. Dr. Carlos Alonso Barbosa de Oliveira.

CPG/IE, 24/05/94 C.



*Aos meus queridos*

*pais - Saturnino e Antonieta (in memoriam) -*

*irmãos - Nanci, Rubens, Waldir e Rita -*

*e à Cristina,*

*pelo amor e compreensão.*

## **AGRADECIMENTOS**

*Esta dissertação de mestrado é resultado de pesquisas desenvolvidas nos dois últimos anos. Fico devendo agradecimentos a muitos amigos.*

*Ao professor Alonso, mais do que a orientação nesta dissertação, devo a orientação para trabalhar com o setor público na FUNDAP/IESP, onde foi desenvolvida esta tese. Seu exemplo como intelectual e sua amizade foram fundamentais.*

*À Sulamis Dain, pela oportunidade de aprendizado e orientação nos trabalhos de pesquisa, além da compreensão e auxílio na superação dos muitos obstáculos encontrados.*

*À professora Liana Aureliano e ao professor José Carlos Braga, pelo apoio e incentivo constantes.*

*A Frederico Mazzucchelli e Edu Fagnani, pela oportunidade de trabalho profissional com economia do setor público.*

*A Fernando Rezende, pela oportunidade de participar dos estudos técnicos da proposta de reforma tributária da Comissão Ary Oswaldo.*

*A Clóvis Panzarini, pelas pacientes aulas de ICMS e administração tributária.*

*A todos os técnicos, funcionários administrativos e estagiários da FUNDAP/IESP, pela amizade e convívio profissional. Em especial, aos da Área Fiscal - João Carlos, Khalil, Edú Guardia, Carlos Cavalcanti e Aglas -, e aos "mais antigos" - Quinho, Kawall, Biazzi, Fernandinho, Zulu, Rosa, Bonini e Álvaro. A Tomás Bruginski, companheiro nesta jornada de estudos fiscais. A Arno Meyer, pela leitura atenta e comentários valiosos. Aos consultores Geraldo Biasoto, Fabrício de Oliveira e José Roberto Afonso.*

*Aos alunos e professores da FEA/PUC.*

*Na fase final, foi decisivo o trabalho da Otacília, na editoração do texto, e da Elenira e da Ruth, na pesquisa bibliográfica.*

## SUMÁRIO

1 - Introdução .....	2
2 - A Tributação do Consumo: Conceitos, Tendências Internacionais e Especificidades Brasileiras .....	4
2.1 - A Tributação das Vendas .....	4
2.2 - A Tributação do Consumo .....	6
2.3 - A Tributação pela Sistemática do Valor Adicionado .....	9
2.4 - Tendências Internacionais .....	11
2.5 - Especificidades Brasileiras .....	15
2.5.1 - O Espaço Tributário Ocupado Pelo ICMS, IPI, ISS e IVVC .....	15
2.5.2 - A Tributação do Consumo no Brasil .....	19
3 - A Sistemática de Tributação pelo ICMS .....	23
3.1 - Aspectos Institucionais .....	23
3.1.1 - A Regulamentação do ICMS .....	23
3.1.2 - Hipótese de Incidência e Base de Cálculo .....	24
3.1.3 - Contribuintes .....	27
3.1.4 - Alíquotas .....	27
3.1.5 - A Não-Cumulatividade .....	31
3.1.6 - Sistemática de Apuração e Recolhimento .....	34
3.1.7 - Desoneração Fiscal .....	35
3.1.8 - Política Tributária .....	38
3.1.9 - A Partilha do ICMS com os Municípios .....	40
3.2 - Problemas Atuais com a Arrecadação do ICMS .....	41
3.2.1 - Base de Cálculo .....	44
3.2.2 - Inadimplência e Sonegação .....	45
3.2.3 - Efeito "Oliveira-Tanzi" .....	47
3.2.4 - Isenções .....	48
3.2.5 - Guerra Fiscal .....	49
3.2.6 - Considerações Finais .....	51

4 - Conclusão .....	61
4.1 - Diagnóstico da Situação Atual.....	61
4.2 - Questões para a Adoção do IVA .....	66
4.3 - Considerações Finais.....	75
Anexo A: IPI.....	79
Anexo B: ISS e IVVC .....	85
B.1 - ISS.....	92
B.2 - IVVC .....	94
Referências Bibliográficas .....	97

## **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

FPEEx - 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 de Renda

ISC - Imposto sobre Serviços de Comunicação

ISS - Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza

ISTR - Imposto sobre Serviços de Transporte

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

IVA - Imposto Sobre o Valor Adicionado

IVC - Imposto sobre 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

VAT - Value Added Tax

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

### QUADROS

Quadro 1 - Tipos de Impostos sobre Vendas

Quadro 2 - Estimativa da carga tributária, discriminada por esferas de governo e principais tributos

Quadro 3 - Impostos sobre a produção e circulação com função fiscal

Quadro 4 - Arrecadação do ICM/ICMS

Quadro 5 - Situação hipotética de circulação real

Quadro 6 - Situação creditícia

Quadro 7 - Arrecadação do IPI

Quadro 8 - Arrecadação do IPI, discriminado por principais produtos

Quadro 9 - Estimativa da arrecadação tributária municipal, discriminada por principais tributos

Quadro 10 - Municípios do Estado de São Paulo - Receita tributária municipal disponível por regiões administrativa, em 1990

Quadro 11 - Municípios do Estado de São Paulo - Receita tributária municipal disponível *per-capita* discriminado por regiões administrativas, em 1985 e 1990

Quadro 12 - Municípios do Estado de São Paulo - Participação das transferências constitucionais e do ISS na receita disponível municipal, discriminado por regiões administrativas, em 1985 e 1990

Quadro 13 - Municípios do Estado de São Paulo - ISS *per-capita* e taxa de crescimento, discriminado por regiões administrativas, para 1985 e 1990

Quadro 14 - Municípios do Estado de São Paulo - ISS *per-capita* e taxa de crescimento, discriminado segundo o tamanho da população do município, para 1985 e 1990

## **TABELAS**

Tabela 1 - Arrecadação de IPI - Fluxos Acumulados

Tabela 2 - Arrecadação de IPI - Acumulado 12 Meses

Tabela 3 - Arrecadação do ICMS-BRASIL/1991

Tabela 4 - Arrecadação do ICMS-BRASIL/1992

Tabela 5 - Arrecadação do ICMS-BRASIL/1993 - Fluxos Acumulados

Tabela 6 - Arrecadação do ICMS-BRASIL - Acumulado 12 Meses

Tabela 7 - Arrecadação do ICMS-BRASIL - Fluxos Acumulados

## **GRÁFICOS**

Gráfico 1 - Arrecadação do IPI e ICMS-Brasil - Fluxos Acumulados em 12 Meses

Gráfico 2 - Indicador da Produção Industrial

## 1 - INTRODUÇÃO

O objetivo deste trabalho é analisar as principais características da atual sistemática brasileira de tributação da produção e circulação de mercadorias através do ICMS, IPI, ISS e IVVC. Procura mapear questões, sistematizar informações e montar um diagnóstico da situação atual, tendo em vista as transformações que se fazem necessárias no sistema tributário nacional, a fim de possibilitar o aperfeiçoamento da tributação sobre o consumo.

A análise toma por referência as tendências de tributação do consumo através do IVA no âmbito da Comunidade Econômica Européia, considerado um tributo mais ajustado às atuais recomendações teóricas da literatura internacional e às exigências do mundo moderno.

Seguindo esta perspectiva, a análise concentrou-se no estudo do ICMS, que representa nosso principal tributo incidente sobre o consumo através da sistemática do valor adicionado.

Justifica-se também este tratamento desigual ao tema pela maior dificuldade encontrada para o desenvolvimento de um estudo mais aprofundado sobre o IPI, ISS e IVVC em comparação ao ICMS.

Outra razão para o estudo ser centrado no ICMS deve-se ao fato de que praticamente a totalidade dos estudos e propostas de criação do IVA no Brasil referem-se às transformações necessárias a esse imposto estadual de forma a adequá-lo às características do IVA europeu.

Em decorrência das dificuldades de informações estatísticas e da própria complexidade do processo de arrecadação tributária, não foram realizadas tentativas de avaliação quantitativa das várias propostas de reforma existentes. Em parte isso se deve à própria dificuldade em se obter um quadro global e com o necessário detalhamento da realidade tributária, seja do ponto de vista das finanças públicas, seja sob a ótica de impactos econômicos e setoriais deste universo de tributos que atinge todas as esferas de governo: IPI arrecadado pela União e com receita partilhada com estados e municípios; ICMS arrecadado por todos os estados e partilhado com os respectivos municípios e ISS e IVVC com arrecadação de competência municipal.

Ademais, são inexistentes algumas estatísticas necessárias para as avaliações quantitativas como, por exemplo, da realidade atual da balança de comércio interestadual para se estimar impactos de mudanças na sistemática de tributação e repartição da receita entre os estados nas operações de fronteira. Dificuldades aparecem também na estimativa de

cenários resultantes da desoneração da tributação das exportações e dos bens de capital, do impacto da extinção total ou parcial do IPI, ISS e IVVC e a exploração da base de cálculo resultante exclusivamente pelo IVA/ICMS etc.

Estrutura-se o trabalho com o primeiro capítulo dedicado à apresentação de aspectos conceituais e tendências internacionais da tributação do consumo, com ênfase para a tributação realizada através da sistemática do valor adicionado. Em seguida, são apresentadas as especificidades do Brasil, desenvolvendo-se aí dois temas. O primeiro dedica-se a localizar dentro da atual realidade do sistema tributário nacional, o espaço ocupado pelo ICMS, IPI, ISS e IVVC. O segundo apresenta algumas das principais características da tributação do consumo desenvolvida atualmente no Brasil, procurando apontar distorções existentes em nosso sistema tributário frente às recomendações da bibliografia internacional e da experiência da Comunidade Econômica Européia.

No segundo capítulo, estudar-se-á de forma detalhada a atual sistemática de arrecadação através do ICMS. Em seguida, apresenta-se uma análise comparativa da arrecadação do ICMS e IPI no período recente, onde são destacados alguns dos principais problemas verificados na arrecadação do ICMS.

Na Conclusão, após a apresentação de um breve diagnóstico da situação atual da tributação pelo ICMS, IPI, ISS e IVVC e das distorções detectadas no estudo empreendido, dedica-se atenção, ainda que em caráter preliminar, para algumas questões que se apresentam dentro da perspectiva de transformação do ICMS em um IVA, segundo as características verificadas na Comunidade Econômica Européia. Para finalizar, são resumidos em seqüência as conclusões que resultarem deste estudo.

Os Anexos A e B apresentam, respectivamente, os resultados obtidos pelos estudos sobre o IPI federal e os tributos municipais ISS e IVVC.

## 2 - A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO: CONCEITOS, TENDÊNCIAS INTERNACIONAIS E ESPECIFICIDADES BRASILEIRAS

### 2.1 - A TRIBUTAÇÃO DAS VENDAS

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

A tributação das vendas pode tomar variadas formas, em função de objetivos da política tributária e dos mecanismos administrativos utilizados para implementar a tributação. O Quadro 1 resume as várias modalidades de impostos sobre vendas.

Quadro 1  
Tipos de Impostos sobre Vendas

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

Fonte: Musgrave e Musgrave, 1980, p. 277.

Existem quatro possibilidades para a escolha da base de incidência do imposto sobre vendas (ver as colunas do Quadro 1):

- Base de consumo geral, que iguala o componente Consumo do Produto Nacional Bruto - PNB.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Considera-se aqui a identidade macroeconômica básica da contabilidade nacional para uma economia fechada. Assim, temos que:  $C + I = Y = C + S$ , onde: Y representa o valor da produção corrente ofertada (ou Produto Nacional Bruto - PNB) e que é equivalente ao valor da Renda Nacional; C é o

- Base de consumo seletivo, incidindo apenas sobre determinados itens de bens de consumo.
- Base onde tanto os bens de consumo como bens de capital são incluídos, desta forma igualando o PNB, ou à soma do Consumo e Investimento.
- Base incluindo a totalidade das vendas/transações, conseqüentemente representando um múltiplo do PNB.

Quanto à imposição e coleta do tributo, o imposto pode adotar as seguintes formas (ver as linhas do Quadro 1):

- Impostos de estágio único, podendo ser coletados sobre as vendas no varejo, ou sobre as vendas no atacado ou, ainda, sobre os produtores.
- Impostos de estágio múltiplo, podendo ser coletados sobre o valor adicionado ou sobre as transações.

A combinação das alternativas de escolha de base de incidência e de coleta do imposto resulta na possibilidade prática de 13 tipos diferenciados de impostos sobre as vendas, conforme discriminação apresentada no Quadro 1.

O imposto sobre as transações totais (base IV, ou imposto do tipo 13) é o menos desejável. É uma forma de tributação praticamente inexistente nos sistemas tributários modernos.

"Sob este imposto, um produto é tributado repetidamente na medida em que ele se movimenta através dos vários estágios de produção... Por conseguinte, um imposto sobre transações impõe uma discriminação arbitrária contra aqueles produtos que envolvem muitos estágios de produção e distribuição. Além do mais, com o intuito de evitar o imposto, as firmas tentarão se unir aos seus fornecedores, encorajando, conseqüentemente, a integração vertical e reduzindo 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 estas razões, o imposto sobre transações é considerado uma forma inferior de tributação, e a recente substituição do imposto sobre transações pelo imposto sobre o valor adicionado nos países europeus reflete um reconhecimento tardio desse fato. Os estados Unidos, afortunadamente, nunca utilizaram um imposto sobre transações."<sup>2</sup>

O imposto sobre o PNB, ou sobre os bens de consumo e de capital (base III, que

---

valor do Consumo; I é o valor do Investimento e que é equivalente ao valor de S (Poupança). O lado esquerdo da identidade mostra a demanda/gasto pelo produto corrente ofertado (em C e I), enquanto o lado direito mostra as possibilidades de alocação da renda total gerada (em C e S).

2 MUSGRAVE e MUSGRAVE, 1980, pp. 278-279.

inclui os impostos de tipo 9 a 12), que equivale a um imposto incidente sobre a renda bruta, também não é recomendado pela teoria das finanças públicas. A maior objeção a este tipo de tributação é que a mesma incide sobre o investimento/poupança.

"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 deva 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."<sup>3</sup>

A alternativa que resta para tributar as vendas é a escolha da base consumo - geral (base I, que inclui os impostos de tipo 1 a 4) e/ou seletiva (base II, que inclui os impostos de tipo 5 a 8). Essa abordagem é a mais utilizada pelos sistemas tributários modernos, e será vista com maiores detalhes a seguir.<sup>4</sup>

## 2.2 - A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

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

A tendência dos teóricos das finanças públicas é a favor da adoção de um imposto sobre o consumo de base geral/abrangente. Até porque a escolha exclusiva de uma base mais restrita/seletiva imporia a 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 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 (alimentos e remédios, por exemplo).

A tributação seletiva/específica sobre determinados itens do 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:

---

3 MUSGRAVE e MUSGRAVE, 1980, p. 279.

4 Para uma discussão dos princípios gerais de tributação e de política tributária. Ver (KAY, 1990).

- 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".
- Regular e corrigir ineficiências na utilização de recursos.
- Combate à poluição.

Em princípio, a tributação do consumo é equivalente à tributação sobre os dispêndios de consumo. Do ponto de vista da equidade horizontal, este imposto é equitativo se o mesmo for definido em termos do consumo, ou seja, se tributar efetivamente apenas a parcela da renda que é destinada ao consumo.

Do ponto de vista da equidade vertical, o imposto sobre o consumo tende a ser regressivo. Isto ocorre porque o gravame do imposto tende a recair sobre o consumidor<sup>5</sup> e porque o consumo como percentagem da renda tende a declinar à medida que aumenta a renda. Todavia, essa natureza regressiva pode ser substancialmente reduzida se forem isentos da tributação os bens de consumo com elevada participação no orçamento das famílias de mais baixa renda.<sup>6</sup>

Ainda com relação aos problemas de regressividade da tributação do consumo, cite-se duas interessantes passagens de tradicional compêndio de finanças públicas:<sup>7</sup>

"Logo, não é surpreendente que, ao longo do desenvolvimento histórico, a tributação da renda tenha sido identificada com a tributação progressiva e o imposto sobre vendas como a tributação regressiva... Mas não existe qualquer razão fundamentada na lógica dessas duas bases tributárias que torne necessário tal comportamento. Essa situação surgiu porque o imposto de renda se desenvolveu através de uma estrutura de tributação "pessoal", enquanto os impostos sobre consumo foram enfocados sob o prisma da abordagem pessoal ou "In ren", que caracteriza a tributação das vendas. Isso deixou um hiato entre as opções de política tributária, especialmente nos casos em que a sociedade deseja aplicar diferentes padrões distributivos em relação à renda e ao consumo. Isso pode

5 O gravame não recai totalmente sobre o consumidor apenas nos casos em que a diferença entre a elasticidade da oferta e da demanda imponha a absorção de parte do gravame pelo vendedor. Como regra geral, quanto menor for a elasticidade da demanda e maior for a elasticidade da oferta, maior será a participação dos compradores na absorção do gravame tributário.

6 Para uma análise da progressividade da tributação indireta sobre as despesas familiares no Brasil. Ver (DAIN, 1991).

7 MUSGRAVE e MUSGRAVE, 1980, pp. 284 e 286.

ser desejável porque as implicações sociais da distribuição do consumo (por exemplo, diferenças no bem-estar derivado, diferentes níveis de consumo, gerando cobiça etc.) diferem daqueles resultantes da distribuição de renda e riqueza (por exemplo, poder econômico e político)."

"Fazer uso de um imposto sobre consumo do tipo pessoal romperia tal limitação... Ainda que as dificuldades possam ser consideráveis, o uso de um imposto sobre dispêndios pessoais combinado com o imposto de renda traria bons resultados quanto aos aspectos de equidade. O uso de um imposto sobre impostos pessoais no lugar de um imposto geral sobre vendas alteraria substancialmente a distribuição do gravame dos impostos sobre consumo. Os efeitos sobre o sistema tributário global poderiam ser moderados por ajustamentos no imposto de renda. Conseqüentemente, o imposto sobre dispêndios poderia ser usado para substituir parcialmente o imposto de renda como veículo de progressividade, permitindo ao sistema uma abordagem dupla à tributação pessoal. Dessa forma, os objetivos distributivos poderiam ser atingidos com menores efeitos distorsivos."

Não é nova a idéia das vantagens de uma ampliação da tributação sobre consumo sob a forma de um imposto personalizado incidente sobre o dispêndio/gasto dos consumidores. Foi proposta por Kaldor, para quem este tributo reuniria 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. Um imposto sobre o consumo deste tipo idealizado por Kaldor, porém, não foi adotado em nenhum lugar, principalmente pelas dificuldades administrativas para sua operacionalização.<sup>8</sup>

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

A seletividade do imposto sobre 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.

No geral, seguindo este princípio, pode-se pensar em três grandes faixas de renda

---

<sup>8</sup> MUSGRAVE & MUSGRAVE, 1980, p. 11, REZENDE, 1992, p. 4 e KALDOR, 1955.

que caracterizariam três diferentes padrões de consumo. O consumo com "bens de luxo", gasto típico efetuado com a faixa de renda elevada, seria alcançado com alíquotas elevadas. Alíquotas menores (ou alíquotas zero, no caso de isenções) seriam aplicados aos bens de consumo de massa, posto que caracterizam gasto típico da faixa de renda mais baixa. Alíquotas normais seriam aplicadas aos demais bens de consumo.

### 2.3 - A TRIBUTAÇÃO PELA SISTEMÁTICA DO VALOR ADICIONADO

As duas alternativas principais para a implantação do imposto sobre o consumo inspiram-se no princípio de tributação do valor adicionado. As opções são:

- Adotar um imposto de estágio único, incidente apenas na última etapa do processo de produção e circulação dos bens e serviços. Esta é a forma adotada nos EUA através do Imposto sobre Vendas a Varejo (Retail Sales Tax - RST).
- Adotar um imposto de estágios múltiplos, incidente em todas as etapas de geração de valor adicionado através do ciclo de produção e comercialização. De modo geral, a literatura reserva para este imposto a denominação de Imposto sobre o Valor Adicionado - IVA (Value Added Tax - VAT). Esta é a forma de tributação adotada na maioria dos países, incluindo o Brasil e os países da CEE.

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

Na prática, a cobrança integral num único estágio significa a cobrança, principalmente, no momento das vendas no comércio varejista para o consumidor final. Obviamente, esta forma de imposição requer um eficiente sistema de fiscalização e controle, posto que a coleta do imposto ocorre em inúmeros pontos do comércio varejista.

Por sua vez, a cobrança em múltiplos estágios, em cada etapa de produção e circulação, embute um sistema automático de controle no sistema tributário, que limita (mas não impede, ressalte-se) os espaços de sonegação. Este sistema de autocontrole aparece na medida em que é indispensável o registro das apurações para possibilitar a utilização do imposto recolhido na etapa anterior do ciclo de produção e circulação da mercadoria para seu abatimento do imposto a ser recolhido na etapa subsequente.

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

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". Destaque-se, com base em análise desenvolvida no âmbito do FMI, as seguintes características observadas:<sup>9</sup>

- O grande potencial de arrecadação do IVA que permite, ao mesmo tempo, ampliar a carga tributária e mudar a sua composição, tornando a receita pública menos dependente da base renda - o IVA tem sido responsável por uma receita que varia entre 5 e 10% do PNB, representando de 12 a 30% da receita tributária total dos países que o adotam em seus sistemas tributários.
- Representa um imposto que consegue de forma eficaz garantir a implementação da recomendável desoneração tanto das exportações - não interferindo assim na competitividade 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.
- O IVA permite a adoção do princípio de 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.
- O IVA é considerado um tributo de administração muito eficaz, tarefa facilitada pelo desenvolvimento da informática.
- A experiência internacional tem demonstrado que a introdução do IVA não tende a acarretar efeitos inflacionários significativos e, quando isto ocorre, tende a ser um efeito "once-for-all". Sua introdução tende a representar efeitos significativos apenas no nível da estrutura de preços relativos.

---

<sup>9</sup> TAIT, 1991.

## 2.4 - TENDÊNCIAS INTERNACIONAIS

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 Agregado.

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 pública e, ainda, melhorar a eficiência, modernização e justiça social da estrutura tributária.

Em recente trabalho, a professora Sulamis Dain destaca as seguintes tendências internacionais de reformulação da tributação do consumo:<sup>10</sup>

- O crescimento dos tributos gerais sobre o consumo é um dos elementos principais (juntamente com os impostos sobre os rendimentos das pessoas físicas, tributos sobre os lucros e as contribuições sociais) a explicar o movimento de aumento da carga tributária verificado na OCDE - de 30 para 38,8% do PIB, entre 1970 e 1990 -, sendo ainda mais expressivo o aumento verificado nos países europeus da CEE - de 31,0 para 40,8% do PIB no período supra citado. A absoluta maioria dos países que integram a OCDE adotam, hoje, o IVA como o mais importante imposto de seus sistemas tributários.

- A elevação da carga tributária foi acompanhada de mudança em sua composição, na qual se observa o crescimento da participação dos impostos gerais sobre o consumo e, em contrapartida, a queda de participação dos impostos específicos sobre bens e serviços (e também da tributação sobre as empresas). Para a OCDE como um todo, os impostos gerais sobre o consumo evoluem de 4,3 para 6,7% do PIB, entre 1970 e 1990, contrapondo-se à redução da tributação específica sobre o consumo ("excise taxes"), de 5,8 para 4,4% do PIB. Uma das conseqüências principais desse movimento foi o maior equilíbrio que se verifica entre as participações das principais bases na receita tributária total dos países: os impostos sobre lucros e rendimentos, os impostos sobre o consumo e as contribuições sociais, que representaram, respectivamente, 33,9%, 31,9% e 28,4% do total da arrecadação tributária da CEE em 1990.

- Os IVA permitem a imposição de algum nível de seletividade, bastando aí caracterizar bens essenciais, bens de consumo generalizado e bens de luxo, para adotar a tributação indireta da necessária progressividade. Por esta razão, o avanço desta modalidade de tributação indireta não tem sido objeto de críticas relativas a sua equidade, o que contribuiu para sua popularização.

---

10 DAIN, 1993.

- A consideração de questões relacionadas à internacionalização e globalização dos sistemas econômicos, bem como a formação de blocos de comércio, têm implicado em alteração nos requisitos de eficiência dos sistemas tributários tais como a harmonização na concepção de impostos e estrutura de alíquotas, afetando também a jurisdição relativa às bases de tributação e o próprio poder coercitivo dos estados nacionais. Avanços significativos vem ocorrendo na harmonização dos tributos indiretos entre os 12 países do bloco europeu, com reflexos futuros, não só sobre suas estruturas e receitas tributárias, mas também sobre a dos demais países e blocos de comércio com os quais negocia, entre os quais o Brasil e o Mercosul.

- Os IVA têm sido particularmente funcionais à internacionalização das trocas de mercadorias, ao facilitarem a equivalência prática entre tributos indiretos, impostos sobre o consumo e tributação segundo o princípio do destino pela mera imposição de alíquota zero às exportações, de forma simples e sistemática, ao passo que outros tributos indiretos tendem a onerar as exportações, ao menos parcialmente. Os IVA permitem que o comércio exterior possa ocorrer com maior proximidade aos preços do produtor, além de minimizar a influência de diferenças internacionais na proporção entre impostos diretos e indiretos na determinação de vantagens no comércio internacional. Finalmente, são mais adequados às regras do GATT, que visam restringir a devolução de impostos diretos pagos através das exportações.

- Em decorrência da iminente eliminação das fronteiras econômicas (e alfandegárias) entre os países da CEE, a garantia da necessária harmonização tributária implicou em duas decisões no âmbito da tributação do valor adicionado. A primeira delas diz respeito à sistemática de tributação a ser adotada (se origem ou destino e se produção ou consumo), onde se inclina pela escolha de um IVA sobre o consumo, com recolhimento da receita no país de origem do bem. A segunda, derivada da primeira, trata dos procedimentos a serem adotados para a implementação da opção adotada e para o direcionamento dos saldos tributários para os países de consumo dos bens. Para tanto, pensa-se em aplicar sistemática baseada na imposição das alíquotas harmonizadas sobre as faturas de venda entre países. Haveria verificação mensal dos saldos credores ou devedores de receita e depósitos igualmente mensais dos saldos credores de receita tributária referentes à incidência do IVA sobre os bens e serviços destinados a trocas intra CEE.

- Como consequência, caminha-se, no âmbito da CEE, para um processo de harmonização de alíquotas, baseada em duas faixas de incidência, uma para bens de consumo generalizado, que varia de 4 a 9%, outra para bens superiores, que iria de 14 a 20%. Estas faixas, obtidas pela média entre as alíquotas dos países da CEE e curiosamente equivalentes às alíquotas da Alemanha, trarão alguns problemas de natureza inflacionária e distributiva para os países que hoje adotam alíquota zero, como a Inglaterra, ou, alternativamente,

problemas referentes à perda de receita e à alteração nos preços relativos, para os países como a França e a Itália, que tributam os bens de luxo a alíquotas acima da média da CEE (de 33 e 39%, respectivamente), sendo entretanto condição *sine qua non* para a viabilização das trocas com eliminação das fronteiras.

O professor Fernando Rezende, também se dedica a analisar as tendências internacionais de reformulação da tributação do consumo. No geral, suas observações coincidem com as do citado trabalho da professora Sulamis Dain. Acrescente-se as seguintes observações:<sup>11</sup>

- As tendências em curso, sugerem que a tributação do consumo tende a assentar-se em duas principais categorias de tributos: o IVA e os impostos especiais ("excise taxes"). Os produtos submetidos ao regime especial de tributação não são excluídos da base de incidência do IVA, tratando-se apenas de impor a eles um ônus adicional.

- Os "excise taxes" tributam o consumo de alguns produtos específicos, sob o argumento de que a imposição de um ônus adicional a esses produtos trazem ganhos significativos para o Tesouro, ao mesmo tempo em que desincentivam o consumo de produtos que acarretam efeitos nocivos à saúde e ao meio ambiente (fumo, bebidas, combustíveis fósseis etc.). 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 produtos tributados, quanto das alíquotas incidentes sobre o consumo dos produtos incluídos nessa categoria.

- As recomendações da Comissão encarregada do exame das alternativas para viabilizar a operacionalização do princípio de destino no comércio sem fronteiras entre os países da CEE apontam para a adoção da cobrança do imposto na origem (com a alíquota aplicada no destino), e a receita atribuída ao país de destino. Esta solução implica na necessidade de organizar uma Câmara de Compensação dos débitos e créditos provenientes do comércio inter-regional, medida indispensável para garantir que a receita proveniente do imposto cobrado nas importações venha a ser efetivamente apropriada pelo país de destino. 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. Um problema crítico para o sucesso dessa alternativa é garantir o funcionamento dessa complexa Câmara de Compensação.

- Como solução intermediária a vigorar até 1995, quando se pretende a plena instalação do método da compensação fiscal e da Câmara de Compensação, optou-se por adotar a alternativa da prática de diferimento do imposto nas exportações de um para outro membro

---

11 REZENDE, 1992.

da comunidade (mantém-se a alíquota zero nas exportações, transferindo a responsabilidade pelo controle das operações para as firmas importadoras, com a fiscalização sendo transferida da fronteira física para os livros de contabilidade dos importadores).

- Em quase todos os países existem regimes especiais para a tributação das pequenas e médias empresas, visto que as regras aplicadas à instituição do IVA requerem um grau de organização empresarial e contábil que, não só dificulta o controle do fisco, como também impõe um ônus excessivo para o adequado cumprimento de suas obrigações fiscais. Dentre as alternativas mais adotadas para esses casos, incluem-se o estabelecimento de limites mínimos de faturamento para o enquadramento dessas empresas e menores exigências administrativas. Não se recomenda, porém, isentar pequenas e médias empresas do IVA, o que, de resto, não garante que elas serão beneficiadas, uma vez que os contribuintes isentos não teriam direito a utilizar o crédito relativo à aquisição de insumos tributados.

Resumindo, destaque-se as principais características e tendências de tributação pelo IVA europeu:

- Incide de forma ampla e não-cumulativa sobre toda a cadeia de produção e circulação de mercadorias e serviços.
- Onera o consumo e não tributa os bens de capital/investimento, o que o caracteriza como um IVA-Consumo.
- Não tributa as exportações, o que o caracteriza como um imposto cobrado segundo o princípio de destino nas relações internacionais (a receita pertence ao país onde o bem é consumido).
- Possui incidência seletiva através da hierarquização de alíquotas segundo a essencialidade dos bens.
- Está sendo finalizada a harmonização tributária entre os países da CEE, com aproximação das alíquotas entre os países membros.

Complementarmente, nesses países, a tributação do consumo é suplementada por impostos especiais/seletivos ("excise taxes") incidentes sobre alguns produtos específicos de consumo final.

## 2.5 - ESPECIFICIDADES BRASILEIRAS

### 2.5.1 - O Espaço Tributário Ocupado pelo ICMS, IPI, ISS e IVVC

No atual sistema tributário do Brasil, os impostos existentes podem ser classificados, tendo como referência suas hipóteses de incidência, em dois grandes grupos:<sup>12</sup>

- Impostos sobre o patrimônio e a renda.
- Impostos sobre a produção e a circulação.

O grupo de impostos incidentes sobre o patrimônio e a renda contém os seguintes tributos:

- Os impostos federais sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), sobre a propriedade territorial rural (ITR) e o previsto constitucionalmente, mas ainda não regulamentado, imposto sobre grandes fortunas (IGF).
- Os impostos estaduais sobre transmissão *causa mortis* e doações (ITCMD), sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e o adicional do imposto de renda.
- Os impostos municipais incidentes sobre a propriedade predial e territorial urbanas (IPTU) e sobre a transmissão inter-vivos de bens imóveis (ITBI).

No segundo grupo reúnem-se os seguintes impostos incidentes sobre a produção e circulação:

- Os impostos federais sobre importação (II) e exportação (IE), sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (IOF).<sup>13</sup>

---

12 Esta classificação segue o estabelecido no antigo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), que classificou os impostos então existentes em quatro grandes grupos: sobre o comércio exterior; sobre o patrimônio e a renda; sobre a produção e circulação e impostos especiais. Posto que, os impostos sobre o comércio exterior e os impostos especiais também possuíam base de incidência sobre a produção e a circulação, esta classificação, em essência, resumiu-se à existência de dois grupos de impostos dentro do sistema tributário nacional: sobre o patrimônio/renda e sobre a produção/circulação. Vale notar que a Constituição de 1988 não classificou os impostos segundo a hipótese de incidência, mas apenas segundo a competência das esferas de governo para sua instituição (impostos federais, estaduais e municipais) e, possivelmente, deverá ser esta a classificação a ser adotada no novo CTN.

13 Neste grupo poderia ainda ser acrescentado o imposto provisório sobre

- O imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).
- Os impostos municipais sobre vendas a varejo de combustíveis (IVVC) e sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

Focalizando a análise no grupo de impostos sobre a produção e circulação (consumo) de mercadorias e serviços, e tomando como referência a função desempenhada pelo tributo, verifica-se que o mesmo contém igualmente dois subgrupos diferenciados de impostos:

- Impostos com função predominantemente extra-fiscal, caso do IOF e impostos sobre o comércio exterior, que prestam-se muito mais a um papel de instrumentos de política econômica do que fonte de recursos financeiros para o estado, ainda que venha a ser significativo o montante de suas receitas.
- Impostos com função predominantemente fiscal, compostos pelo ICMS, IPI, ISS, IVVC, constituindo-se em importantes fontes de recursos para os Tesouros federal, estadual e municipal. Constituem casos típicos de tributos indiretos, ou seja, quem assume efetivamente o ônus tributário é o consumidor, embora o recolhimento dos impostos seja efetuado pelo ofertante da mercadoria/serviço.

O Quadro 2 apresenta a carga tributária global do Brasil de 1991, discriminada pelos principais tributos, permitindo localizar, em termos quantitativos, os impostos que compõem o atual sistema tributário nacional.

O Quadro 3 complementa esta análise quantitativa, focalizando, especificamente, os impostos sobre a circulação e produção de mercadorias e serviços (ICMS, IPI, ISS e IVVC).

Quadro 2  
Estimativa da carga tributária, discriminada por esferas de governo e principais tributos  
Brasil, 1991

Discriminação	% do PIB	Composição	Composição
1. Carga Tributária Federal	15,72	100,0%	63,4%
1.1. Total de Impostos Federais	6,43	40,9%	25,9%
1.1.1. Sobre Propriedade e Renda (IR+ITR)	3,27	20,8%	13,2%
1.1.2. Sobre a Produção e Circulação	3,16	20,1%	12,6%
1.1.2.1. Com Função Extra-Fiscal (IOF+II+IE)	1,01	6,4%	4,1%
1.1.2.2. Com Função Fiscal (IPT)	2,15	13,7%	8,7%
1.2. Principais Contribuições Sociais	8,89	56,6%	35,9%
1.3. Outros Tributos	0,40	2,5%	1,6%
2. Carga Tributária Estadual	7,72	100,0%	31,2%
2.1. Total de Impostos Estaduais	7,25	93,9%	29,3%
2.1.1. Sobre a Propriedade e a Renda (IR+IPVA+Ad.IR+ITMCD)	0,49	6,3%	2,0%
2.1.2. Sobre a Produção e Circulação (ICMS)	6,76	87,6%	27,3%
2.2. Outros Tributos	0,47	6,1%	1,9%
3. Carga Tributária Municipal	1,34	100,0%	5,4%
3.1. Total de Impostos Municipais	1,02	76,1%	4,1%
3.1.1. Sobre a Propriedade e Renda (IPTU+ITBI+IR)	0,52	38,8%	2,1%
3.1.2. Sobre a Produção e Circulação (ISS+IVVC)	0,50	37,3%	2,0%
ISS	0,43	32,1%	1,7%
IVVC	0,07	5,2%	0,3%
3.2. Outros Tributos	0,32	23,9%	1,3%
4. Carga Tributária Global	24,78	100,0%	100,0%
4.1. Total de Impostos	14,70	59,3%	
4.1.1. Sobre a Propriedade e Renda	4,28	17,3%	
4.1.2. Sobre a Produção e Circulação	10,42	42,1%	
4.1.2.1. Com Função Extra-Fiscal	1,01	4,1%	
4.1.2.2. Com Função Fiscal	9,41	38,0%	
4.2. Principais Contribuições Sociais	8,89	35,9%	
4.3. Outros Tributos	1,19	4,8%	

Obs: Elaboração própria com base em estatísticas das Contas Nacionais (DECNA/FIBGE), NEFP/DTN/SIAFI, INSS/DataPREV, Confaz, Abrasf, informações estas gentilmente cedidas por José Roberto Rodrigues Afonso (BNUDES).

Notas:

- 1) Principais contribuições sociais: Finsocial; previdenciária; sobre o lucro; PIS/Pasep; FGTS; dos servidores; salário-educação; contribuição para o Senai/Senac; das loterias de prognósticos.
- 2) Outros tributos: taxas; outras contribuições sociais e econômicas; multas, juros de mora e dívida ativa de cada tributo; arrecadação tributária da administração descentralizada etc.

Quadro 3  
Impostos sobre a produção e circulação com função fiscal  
Brasil, 1991

Em percentagem

(IPI+ICMS+ISS+IVVC) / Carga Tributária Global	37,97
(IPI+ICMS+ISS+IVVC) / Carga Total de Impostos	64,01
IPI / Carga Tributária Global	8,68
IPI / Carga Tributária Federal	13,68
IPI / Carga Total de Impostos	14,63
IPI / Carga Total de Impostos Federais	33,44
ICMS / Carga Tributária Global	27,28
ICMS / Carga Tributária Estadual	87,56
ICMS / Carga Total de Impostos	45,99
ICMS / Carga Total de Impostos Estaduais	93,24
ISS / Carga Tributária Global	1,74
ISS / Carga Tributária Municipal	32,09
ISS / Carga Total de Impostos	2,93
ISS / Carga Total de Impostos Municipais	42,16
IVVC / Carga Tributária Global	0,28
IVVC / Carga Tributária Municipal	5,22
IVVC / Carga Total de Impostos	0,48
IVVC / Carga Total de Impostos Municipais	6,86

Fonte: Ver Quadro 2.

Como pode ser observado, os tributos ICMS, IPI, ISS e IVVC, em conjunto, apresentaram, no ano de 1991, uma carga tributária de 9,4% do PIB, representando 38,0% da carga tributária global, ou 64,0% da carga total de impostos, constituindo-se, em termos de arrecadação, no principal grupo de impostos dentro do atual sistema tributário nacional.

Destaque-se o ICMS que, isoladamente, constitui o principal tributo de nosso sistema tributário nacional, responsável, em 1991, por uma carga tributária de 6,8% do PIB, representando 27,3% da carga tributária global, 87,6% da carga tributária estadual, 46,0% da carga total dos impostos e 93,2% da carga total de impostos estadual.

Por sua vez, o IPI, no mesmo ano, apresentou uma carga tributária de 2,1% do PIB, representando uma participação percentual de 8,7% na carga tributária global, 13,7% da carga tributária federal, 14,7% da carga total de impostos e 33,4% da carga de impostos federal.<sup>14</sup>

<sup>14</sup> O IPI, entre 1970 e 1977, tomando por base de comparação a carga de

Já o ISS, com uma carga tributária de 0,43% do PIB, representa o principal item de receita própria dos municípios. O IVVC, com carga tributária de 0,07% do PIB, representou 6,7% da carga de impostos de competência municipal em 1991.

Resumindo o exposto, verifica-se que na atual realidade do sistema tributário nacional, no seu conjunto, os tributos ICMS, IPI, ISS e IVVC têm em comum o fato de serem impostos indiretos, incidentes sobre a produção e circulação (consumo) de mercadorias e serviços, com função predominantemente fiscal, constituindo-se no principal grupo de impostos em termos de arrecadação, e na mais importante fonte de recursos tributários para os orçamentos dos estados e municípios.

### 2.5.2 - A Tributação do Consumo no Brasil

O Brasil, de forma precoce, foi o primeiro país a adotar um moderno e amplo sistema de tributação do valor adicionado, com o advento da reforma tributária empreendida em 1965.<sup>15</sup>

O antigo imposto estadual sobre vendas e consignações (IVC) foi substituído pelo ICM, um imposto não-cumulativo, incidente de forma ampla sobre o valor agregado gerado em cada etapa do processo de produção e circulação de bens e serviços.

A mesma sistemática de tributação foi também adotada para o IPI. Porém, nesse caso com base de incidência mais restrita, alcançando apenas sobre os produtos industrializados.

---

impostos totais, representava o principal imposto de competência federal e o segundo imposto do País, apesar de apresentar um movimento de queda contínua de sua carga tributária (caiu de forma recorrente, ano a ano, de um máximo de 4,38% do PIB em 1970 para apenas 1,25% do PIB em 1984). Por exemplo, cite-se que em 1970 a arrecadação do IPI foi da mesma magnitude da arrecadação das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos (4,4% do PIB), situando-se em um patamar francamente superior ao IR (2,5% do PIB) e perdendo apenas para o ICM (6,9% do PIB). AFONSO e VILLELA, 1991.

15 A primeira recomendação para o uso de um imposto sobre o valor adicionado, em substituição a um imposto sobre vendas em cascata, foi feita ao Governo alemão por Von Siemens, em 1918. A Argentina, em 1935, e a França, em 1948, foram os primeiros países a introduzir o IVA, porém, apenas no estágio da produção industrial. Por volta de 1954, a França introduziu também o estágio atacadista da distribuição no contexto do IVA. Contudo, somente a partir da segunda metade da década de 60 que o uso do IVA em todos os estágios da produção e distribuição tornou-se corrente, sendo introduzido de forma pioneira no Brasil com o ICM, através da Emenda Constitucional n 18/65. Logo em seguida esta moderna forma de tributação foi adotada nos países europeus pertencentes ao Mercado Comum Europeu. Posteriormente, essa sistemática de tributação foi e vem sendo introduzida na maioria dos países. REZENDE, 1987 e 1992, SHOUP, 1990.

O IPI desde seu início adotou o princípio de seletividade, que só foi adotado constitucionalmente para o ICM quando de sua transformação no novo ICMS em 1988.

Desta forma, o ICM/ICMS já representa um moderno e amplo sistema de tributação do valor adicionado, com mais de um quarto de século de experiência acumulada na administração dessa forma de tributação.

Na verdade, existem teoricamente 576 tipos de impostos do tipo valor adicionado (IVA), sendo que o IPI e o ICMS são dois deles. Inclusive, atualmente, as principais questões que estão sendo debatidas no cenário internacional sobre a tributação do valor adicionado, principalmente com respeito à administração da arrecadação tributária, já foram amplamente examinadas entre nós, e encontraram soluções adequadas à nossa realidade.<sup>16</sup>

No Brasil, para viabilizar a implantação da tributação do valor adicionado, foi desenvolvido um complexo sistema de tributação baseado na não-cumulatividade da cobrança do ICM/ICMS e IPI, concebido através do método da subtração, na variante imposto sobre imposto, débito sobre crédito. Isto é, paga-se o imposto mediante "compensação" dos créditos (referente ao imposto pago na etapa anterior) com o débito atual, de forma que o tributo incide tão somente sobre o valor adicionado em cada etapa de circulação da mercadoria, desde o produtor original até o consumidor final.

No período recente, verifica-se crescente participação da tributação sobre o valor adicionado no sistema tributário brasileiro (principalmente por conta da transformação do ICM em ICMS) o que aproxima a tributação do consumo no Brasil das tendências internacionais.

Por outro lado, a presença de outros tributos incidentes sobre o consumo têm aumentado igualmente, com características de incidência em "cascata", o que contraria todas as tendências de reformulação presentes no cenário internacional, representando um claro retrocesso de nossa estrutura tributária frente às inovações modernizadoras introduzidas ainda em meados dos anos 60.

No Brasil, atualmente tributam-se os insumos, a produção, as vendas, os serviços, o transporte e a comercialização, com evidentes efeitos cumulativos sobre os preços e sobre o poder aquisitivo dos consumidores, acarretando grandes entraves fiscais para uma maior eficiência econômica e maior competitividade dos produtos brasileiros nos mercados domésticos e internacionais.

Atualmente, dentre os tributos indiretos do sistema tributário brasileiro que oneram o consumo destaca-se os seguintes: o ICMS, IPI, ISS, IVVC, Imposto de Importação,

16 PANZARINI, 1992 e SHOUP, 1990. Para uma leitura sobre a experiência internacional da prática de tributação do valor adicionado, ver a

IOF, Finsocial e PIS/Pasep (e, também, o recém instituído IPMF). A este respeito, pode-se diferenciar três casos de tributos e suas repercussões sobre o consumo.<sup>17</sup>

Um primeiro grupo seria composto pelo Imposto de Importação e o IOF. Teoricamente, estes impostos deveriam possuir função predominantemente extra-fiscal; porém, na realidade, vêm sendo utilizados como importantes instrumentos de geração de receita pelo Governo Federal, inclusive porque suas receitas não são partilhadas com os estados e municípios.<sup>18</sup>

O segundo grupo, representado pelas contribuições sociais do Finsocial e PIS/Pasep, tiveram aumentadas sua importância como elemento de geração de receita para o Governo Federal, principalmente através da prática de aumento de alíquotas (Finsocial) e de redução do prazo de recolhimento (PIS/Pasep), por duas razões principais: a) pela necessidade crescente de recursos para o financiamento das políticas de seguridade social; b) e, também, como um mecanismo de defesa da arrecadação federal frente ao processo inflacionário, dado que as duas contribuições possuem base de incidência sobre o faturamento das empresas, logo possuindo um mecanismo natural de "indexação".

Essas contribuições sociais oneram de forma claramente cumulativa toda a cadeia de produção e circulação de mercadorias, da mesma forma que ocorria com os antigos impostos sobre as vendas (idêntica observação vale para o IPMF).

No terceiro grupo, encontram-se o ICMS estadual, o IPI federal, e o ISS e o IVVC municipais, que como visto, representam os impostos indiretos de nosso sistema tributário, com função predominantemente fiscal e com incidência sobre a produção e circulação das mercadorias.

Como será detalhado ao longo deste texto, na situação atual existe uma clara superposição de incidência entre o ICMS, o IPI, o ISS e o IVVC, gerando efeitos de cumulatividade de tributação sobre o consumo.

---

coletânea de textos publicada em FMI, 1991.

17 Na realidade, mesmo os tributos considerados diretos (aqueles, cujos contribuintes são os mesmos indivíduos que arcam com o ônus da respectiva tributação) também podem onerar o consumo, pela possibilidade das empresas transferirem, total ou parcialmente, o ônus da contribuição aos consumidores, através do repasse dos "custos tributários" para o preço final das mercadorias. Nesse caso encontram-se as contribuições sociais devidas pelas empresas, com destaque às incidentes sobre a folha de pagamentos, e ainda o IRPJ.

18 O Imposto de Importação, por exemplo, em muitos casos, vêm sendo utilizado como um substituto do IPI incidente sobre os produtos importados; ou seja, promove-se uma redução da alíquota do IPI (em muitos casos adotando-se "alíquota zero") e ao mesmo tempo eleva-se a alíquota do imposto de importação. No caso do IOF, procura-se explorar o potencial de arrecadação deste imposto por conta da ampliação de sua base de cálculo em consequência do processo inflacionário.

Assim, os produtos industrializados sofrem ao mesmo tempo a tributação através do IPI e do ICMS. Da mesma forma, a venda de combustíveis e lubrificantes é também tributada ao mesmo tempo pelo ICMS e pelo IVVC. São também grandes os pontos de contato entre o ICMS e o ISS, principalmente quando ocorre prestação de serviços com fornecimento de mercadorias, o mesmo acontecendo nos serviços intermediários que acabam sendo incluídos na base de cálculo do ICMS.

O ICMS e o IPI, como observado, representam impostos com incidência sobre o valor adicionado. O mesmo não ocorre com o ISS e o IVVC, que são impostos monofásicos, incidentes sobre o faturamento bruto (resultante do valor cobrado pela prestação dos serviços ou pela venda dos combustíveis), possibilitando assim a ocorrência de tributação cumulativa, notadamente no caso do ISS cobrado em etapas intermediárias da cadeia de produção e circulação.

No Brasil, o ICMS constitui-se no imposto de maior abrangência a incidir sobre o consumo, tributando todo valor adicionado da cadeia de produção e circulação das mercadorias e serviços, o que aproxima este imposto do IVA europeu.

Sob este ponto de vista, ajustar a tributação do consumo no Brasil à experiência européia significa, em essência, a implementação de mudanças no nosso ICMS. A este respeito, destaque-se que as principais diferenças de nosso IVA (ICMS) com o IVA europeu dizem respeito à tributação de bens de capital e das exportações, que são alcançadas por nosso tributo.

Adicionalmente, a modernização de nossa imposição tributária sobre o consumo importaria em: extinguir/minorar a importância dos tributos com características de incidência "em cascata" sobre o faturamento (Finsocial, PIS/Pasep); restringir a utilização do IOF e do Imposto de Importação como instrumento extra-fiscal de política econômica; extinguir/fundir o IPI, o IVVC e o ISS à base de cálculo e às regras de tributação adotadas para o ICMS (IVA); instituir "excise taxes" sobre determinados produtos específicos de consumo final.

A seguir, passa-se a analisar, com maiores detalhes, a atual sistemática de tributação pelo ICMS. A análise do IPI está incluída no Anexo A, e do ISS e IVVC no Anexo B.

### **3 - A SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO PELO ICMS**

#### **3.1 - ASPECTOS INSTITUCIONAIS**

##### **3.1.1 - A 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.

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 na 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 à sua instituição, os estados e o Distrito

Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº. 24, de 07/01/1975, regulariam a matéria, substituindo provisoriamente a lei complementar, com o fim de viabilizar a instituição do ICMS.

Ainda não foi editada a lei complementar do ICMS e, assim, a instituição do ICMS ficou a cargo do Convênio nº. 66/88 celebrado entre os estados, que regulamentou provisoriamente esta importante matéria.

### 3.1.2 - 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 também a incidir explicitamente sobre as prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicações, anteriormente 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 também uma ampliação da base de incidência do imposto estadual.

A ampla abrangência da base de incidência do ICMS aproximou este imposto do IVA europeu. Representou, também, importante aumento do potencial de arrecadação do imposto estadual, como pode ser observado pela evolução da carga tributária do ICM/ICMS, apresentada no Quadro 3.

Quadro 4  
Arrecadação do ICM/ICMS  
Brasil, 1970/1992

Discriminação	Média	Média	Média											Média	Média
	1970/75	1975/80	1980/85	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1985/88	1989/92		
Em % do PIB	5,98	4,92	4,80	5,11	6,05	5,24	4,98	6,04	7,37	6,76	6,35	5,35	6,63		

Fonte: Contas Nacionais (DECNA/FIBGE), CONFAZ. Estimativa para 1992.

Segundo as definições constitucionais, estabeleceu-se a seguinte hipótese de incidência para o ICMS:

- Sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de

transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações de serviços se iniciem no exterior (Art. 155, item I, alínea b).

- Sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou serviço (Art. 155, item IX, alínea a).

- Sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios (Art. 155, item IX, alínea b).

A definição da base de cálculo do ICMS decorre, obviamente, da definição de sua hipótese de incidência. A regulamentação dessa matéria, através do Convênio nº. 66/88, estabeleceu como base de cálculo do ICMS, o seguinte:<sup>19</sup>

- Na entrada de mercadorias ou bens, importados do exterior: o valor constante do documento de importação, acrescido do valor dos impostos de importação, sobre produtos industrializados, sobre operações financeiras, e das despesas aduaneiras.

- Na aquisição, em licitação, promovida pelo Poder Público, de mercadoria importada do exterior e apreendida: o valor da aquisição e das despesas cobradas do adquirente.

- Na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular: o valor da operação.

- No fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, incluído os serviços prestados: o valor total da operação, compreendendo o fornecimento da mercadoria e a prestação do serviço.

- No fornecimento de mercadoria com prestação de serviços, não compreendidos na competência tributária dos municípios: o valor total da operação; quando compreendidos na competência tributária dos municípios e com indicação expressa de incidência deste imposto: o valor da mercadoria fornecida ou empregada.

- Na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações: o preço do serviço.

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 especificadas.<sup>20</sup>

---

19 SEFAZ/SP, 1991, p. 1, MEFP/SNP/DOU/CEPO, 1991, pp. 255-257, MACHADO, 1993, pp. 266-268.

20 Segundo o professor Geraldo Ataliba, pode-se afirmar, sem dissensões

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.<sup>21</sup>

Destaque-se, ainda, que a Constituição permite que o valor cobrado por conta do IPI integre a base de cálculo do ICMS,<sup>22</sup> o que estabelece uma espécie de bi-tributação dos produtos industrializados. Desta forma, vale notar, que uma possível extinção do IPI não significa aumento da base de cálculo do ICMS, mas, ao contrário, implicará em diminuição da mesma, com possíveis efeitos de diminuição da arrecadação do ICMS (*coeteris paribus*, este efeito só pode ser contrabalançado através do aumento da alíquota de incidência do imposto estadual).

Note-se, finalmente, que os bens de capital adquiridos por uma empresa são tributados pelo ICMS. A não desoneração tributária para os bens de capital é uma medida que afasta o nosso principal imposto das tendências internacionais de tributação, contrariando todas as tradicionais e solidificadas recomendações dos estudos de finanças públicas de não-tributação dos investimentos.

A tributação dos bens de capital descaracteriza o ICMS como um imposto do tipo IVA-Consumo. Atualmente, o ICMS aproxima-se de um IVA-Produto Nacional Bruto, pois incide indiscriminadamente sobre o Consumo e o Investimento.

Para alcançar a desoneração fiscal dos bens de capital é necessário apenas que quando da edição da legislação complementar reguladora do ICMS, seja finalmente concedido o direito do uso dos créditos do ICMS nas entradas de bens destinados à integração do ativo fixo das empresas. Atualmente, através do estabelecido pela regulação provisória do ICMS, é vedada esta possibilidade (Convênio nº. 66/88, Art. 31, item II).<sup>23</sup>

---

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 qualificados. ATALIBA, 1985.

21 ATALIBA, 1985.

22 O ICMS só não compreende, em sua base de cálculo, o montante do IPI, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produtos destinados à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos (CF de 1988, Art. 155, inciso XI).

23 PANZARINI, 1992.

### 3.1.3 - Contribuintes

O Convênio nº. 66/88 definiu como contribuintes do ICMS:

- Todos os estabelecimentos industriais, comerciais e de produtores agropecuários que promovam a saída de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações ou que importem mercadorias ou bens do exterior.
- Quaisquer outras pessoas físicas ou jurídicas que realizem operação de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços definidas como fato gerador.

### 3.1.4 - Alíquotas

A Constituição Federal de 1988, em seu Art. 153, 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.<sup>24</sup> 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, itens IV a VIII, estabeleceu 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.

---

<sup>24</sup> Na Constituição de 1967, dispunha-se que a alíquota do ICM era uniforme para todas as mercadorias, o que afastava completamente a possibilidade de aplicação do princípio da seletividade neste imposto. Vale notar que a Constituição de 1988 não determinou que o princípio da seletividade era um dispositivo imperioso, de modo que sua aplicação pelas entidades tributantes é facultativa.

- 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 da maioria absoluta e aprovada por 2/3 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. Redução de carga tributária para nível inferior ao da alíquota interestadual apenas pode ser alcançada através de convênio celebrado por unanimidade dos estados no âmbito do Confaz.<sup>25</sup>

Seguindo as definições estabelecidas pelo Senado Federal, as alíquotas do ICMS vigentes atualmente são as seguintes:<sup>26</sup>

---

25 Conforme o estabelecido nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 7/01/75, e, reciprocamente, no novo sistema tributário nacional, através do Art. 34, Parágrafo 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

26 Em São Paulo, destacam-se algumas alíquotas em vigor por volta de 1993: a) nas operações internas, para componentes da "cesta básica", os percentuais variam de 7,0% (arroz, feijão, carnes, farinha de mandioca, macarrão, salsicha, mostarda, sardinha enlatada, farinha de trigo) a 12,0% (sal, consumo mensal de energia elétrica até 200 kw/h, consumo de energia elétrica por transporte eletrificado de passageiros, consumo rural de energia elétrica, pedra e areia e serviços de transporte); b) 25,0% para bens "supérfluos" (bebidas alcoólicas, exceto aguardente e cerveja, fumo e seus sucedâneos, perfumes e cosméticos, pelateria e suas obras, asa delta e balões, embarcações de esporte e lazer, armas e munições, fogos de artifícios, materiais esportivos) ou de "consumo cativo" (gasolina, álcool carburante e serviços de comunicação); c)

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.

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

Cabe aqui quatro importantes esclarecimentos sobre as características de cobrança do tributo.

Em primeiro lugar, na literatura internacional, a expressão "cobrança do imposto no princípio de destino" está associada às recomendações econômicas para a concorrência no mercado internacional, tendo por referência a "não-tributação das exportações". Como conseqüência, por decisão do país exportador, a exploração da tributação do consumo da mercadoria exportada fica exclusivamente a cargo do país importador.

No caso do IVA europeu, onde o imposto é de competência do Governo Central, os termos "cobrança no princípio de destino" e "não-tributação das exportações" acabam sendo utilizados indistintamente. Porém, no caso da federação brasileira, onde o ICMS é um imposto estadual, há que se precisar o significado do termo "cobrança segundo o princípio

---

demais operações: 18,0%.

de destino", como restrito à não-imposição sobre os produtos exportados, o que aliás não ocorre de forma ampla em nosso País, sendo esta uma das medidas importantes a ser adotadas para modernizar nossa estrutura tributária e aumentar a competitividade de nossos produtos no comércio internacional.

Em segundo lugar, uma outra confusão, muitas vezes presente no debate brasileiro, é a associação indevida entre os conceitos "cobrança do imposto no princípio de destino" e "imposto do tipo consumo". Aqui 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).

Um terceiro 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.

A confusão 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 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, predominando um "princípio de origem" na tributação, quando das 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, 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.

Finalmente, o quarto ponto a ser esclarecido é o referente às possibilidades de "guerra fiscal". 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, como é o caso dos financiamentos do ICMS, sem correção monetária e a prazos longos, que reduzem o valor a pagar praticamente a zero, dada a conjuntura de elevada inflação.

### 3.1.5 - A Não-cumulatividade

Em decorrência das características constitucionais do ICMS, aparecem dois níveis diferentes de circulação objeto do imposto:<sup>27</sup>

- Uma circulação real, onde realizam-se 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.<sup>28</sup>

---

27 CASSIDATTO e PICININI, 1988.

28 CASSIDATTO e PICININI, 1988.

Quadro 5  
Situação hipotética de circulação real

	Produtor A	Indústria X	Atacadista Y	Varejista Z
Saída (Cr\$)	1000	2000	2500	3000
(-) Entrada (Cr\$)		1000	2000	2500
Valor adicionado (Cr\$)	1000	1000	500	500
ICMS (17%) (Cr\$)	170	170	85	85

Quadro 6  
Situação creditícia

	Produtor A	Indústria X	Atacadista Y	Varejista Z
Débitos (Cr\$)	170	340	425	510
Créditos (Cr\$)	0	170	340	425
Saldo Devedor (Cr\$)	170	170	85	85

Os Quadros 5 e 6 apresentam um exemplo didático de uma circulação real de bens e serviços e da correspondente circulação creditícia para efeitos da cobrança do ICMS.

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

- Inicialmente, a mercadoria sai do Produtor A (agricultura, por exemplo), com um preço de Cr\$ 1.000, e com um valor adicionado de Cr\$ 1.000 (supôs-se, por simplificação, que o produtor não adquiriu nenhum insumo), de forma que o ICMS a ser recolhido nessa etapa seria de Cr\$ 170 (17% do valor adicionado de Cr\$ 1.000).
- Em seguida, a mercadoria entra na Indústria X, com o preço de Cr\$ 1.000 adquirido do Produtor A, sofrendo um processo de transformação que lhe acrescenta um valor adicionado de Cr\$ 1.000, de forma que seu preço de saída desta etapa de circulação seria de Cr\$ 2.000, e o imposto a recolher de Cr\$ 170 (17% do valor adicionado de Cr\$ 1.000, que equivale à incidência da alíquota sobre a diferença entre o valor de saída da mercadoria da Indústria X, Cr\$ 2.000, e o valor da entrada dos insumos adquiridos do Produtor A, Cr\$ 1.000).
- Na terceira etapa, a mercadoria sai da Indústria X e dá entrada no Atacadista Y ao preço de Cr\$ 2.000. Aqui, acrescenta-se um valor de Cr\$ 500, de forma que a mercadoria sai em direção ao comércio varejista ao preço de Cr\$ 2.500, o que corresponde a um valor do ICMS a recolher de Cr\$ 85 (17% de Cr\$ 500 = 17% de Cr\$ 2.500 - Cr\$ 2.000).
- 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 Cr\$ 2.500, e sua venda/saída por Cr\$ 3.000, correspondendo a um ICMS de Cr\$ 85.

Como forma de garantir a tributação apenas do valor adicionado decorrente da circulação real das mercadorias, seguindo o princípio da não-cumulatividade,<sup>29</sup> 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:

- No caso do Produtor A, o saldo devedor do ICMS a recolher, corresponde à diferença entre os débitos de Cr\$ 170 (equivalente a 17% do valor das saídas de Cr\$ 1.000) 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 Cr\$ 170, resultado da diferença entre os débitos pelas saídas de Cr\$ 340 (equivalente a 17% de Cr\$ 2.000) e os créditos das entradas de Cr\$ 170.
- O Atacadista Y deve recolher Cr\$ 85 de ICMS, resultado da diferença entre os débitos pelas saídas de Cr\$ 425 (17% de Cr\$ 2.500) e os créditos pelas entradas de Cr\$ 340.
- Finalmente, o cálculo do saldo devedor do ICMS a ser recolhido pelo Varejista Z resulta em Cr\$ 85 (equivalente à diferença entre os débitos de Cr\$ 510 e os créditos de Cr\$ 425).

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 Cr\$ 510, teoricamente, só seria apropriada quando da compra pelo consumidor da mercadoria do Varejista Z, ao preço de Cr\$ 3.000.

---

<sup>29</sup> O Convênio nº 66/88, que substituiu provisoriamente a Lei Complementar ainda não aprovada, regulamentou o regime de compensação do ICMS, de modo a se cumprir o princípio de não-cumulatividade do imposto. Ver redação dos Artigos de nº 28 a 34 do Convênio nº 66/88 em MACHADO, 1993, pp. 272-274.

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.

### 3.1.6 - Sistemática de Apuração e Recolhimento

Como visto, o ICMS deve ser não-cumulativo, abatendo-se em cada operação o montante cobrado nas etapas anteriores. Desta forma, o contribuinte deve recolher o saldo devedor, resultado da diferença dos débitos das saídas contra os créditos das entradas. Se da apuração resultar saldo credor, o valor desse crédito é transferido para utilização no período de apuração seguinte.

O Regulamento do ICMS estabelece os prazos que os contribuintes devem recolher o tributo apurado em cada mês, pelos seus valores nominais. A partir dessa data, o valor do imposto passa a ser indexado, até a data do pagamento. Ou seja, o valor nominal do imposto devido é convertido em "unidades fiscais do estado", as quais variam de acordo com os índices de inflação, e desconvertido em unidades monetárias correntes no momento do pagamento.<sup>30</sup>

Caso o recolhimento se efetue após o vencimento regulamentar, além da correção monetária (medida pela variação da unidade fiscal), o contribuinte paga multa e juros de mora.

Como observado, teoricamente, a receita do ICMS, apurada pela diferença débito-crédito, só deveria se materializar na ponta da demanda final, dado que nas etapas intermediárias cada débito num elo gera um crédito idêntico no elo seguinte.

Porém, aparecem distorções nesse processo, para os casos de contribuintes que apresentam saldo credor num determinado período de apuração, cujo valor não é indexado. Nesses casos, observado sob a ótica do valor real da tributação, aparece um ganho financeiro para o Fisco, como decorrência da desvalorização inflacionária do saldo credor, até o momento de sua possível utilização nos momentos de apuração subsequente.

Em particular, essas distorções afetam com mais intensidade os contribuintes que compram insumos tributados e vendem produtos isentos/imunes, como, por exemplo, os exportadores de produtos industrializados.

---

<sup>30</sup> Como regra geral, os estados indexam o valor do ICMS a recolher a partir do dia 10 do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador. No caso de São Paulo, utiliza-se como indexador o IPC/FIPE.

É importante esclarecer que tanto os créditos por entradas como os débitos por saídas do ICMS não são indexados. Somente o saldo devedor (ICMS a recolher) é indexado.

### 3.1.7 - Desoneração Fiscal

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

#### 1. 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, Parágrafo 2º., item X):<sup>31</sup>

- A exportação de produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar.<sup>32</sup>
- As operações que destinem a outros estados: petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.<sup>33</sup>
- O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial.
- Livros, jornais e periódicos, bem como sobre o papel destinado a sua impressão.

Além, destas, a Constituição Federal, em seu Art. 150, item VI, diz que é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. Esta imunidade recíproca, todavia, não se aplica "ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel" (CF de 1988, Art.

31 MACHADO, 1993, p. 280.

32 A Lei Complementar nº 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.

33 Note-se, que nesses casos, adota-se o princípio de destino para a

150, Parágrafo 3º).<sup>34</sup>

Destaque-se a grande assimetria de tratamento entre os contribuintes envolvidos nas atividades de exportação. A imunidade constitucional é concedida apenas aos produtos industrializados, impedindo que se adote plenamente o princípio de destino nas relações de exportação.

Note-se que a lei complementar pode diminuir ou eliminar as possibilidades de tributação dos produtos primários e semi-elaborados exportados. De qualquer forma, já é menor a alíquota máxima definida nesses casos (13% contra uma alíquota de 17% aplicada no mercado interno), além do que o Senado pode limitar ainda mais a definição destas alíquotas.

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

## 2. Isenção fiscal

A Constituição de 1988, em seu Art. 155, item II, 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

---

cobrança do ICMS.

<sup>34</sup> Com base nesta exceção à norma constitucional que define a imunidade recíproca, o Convênio nº 66/88, em seu Art. 21, item VII, determinou que "os órgãos da Administração Pública, as entidades da Administração Indireta e as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público", constituíssem contribuintes do ICMS. Tributaristas, como Hugo de Brito Machado, criticam esta determinação, especificamente no caso da "não imunidade dos serviços públicos em que haja contra-prestação, ou pagamento de preços e tarifas pelo usuário", dado que a interpretação literal dessa assertiva importa na possibilidade de se tributar todos os serviços públicos não gratuitos, mesmo que este não se caracterize como atividade econômica lucrativa. MACHADO, 1993, pp. 184-187.

Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos (CF 1988, Art 155, item 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-cumulatividade.

Por conta das implicações federativas, a isenção, para ser concedida, necessita da celebração de convênio entre os estados no Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), nos termos da Lei Complementar nº. 24/75. A concessão de benefício fiscal do ICMS depende da unanimidade dos membros do Confaz, enquanto sua revogação depende do voto de quatro quintos de seus membros. Os estados necessitam, ainda, regulamentar as isenções definidas dentro do Confaz através de legislação estadual (inclusive, mediante Decreto).

O setor agrícola é um dos principais beneficiados pelas isenções fiscais,

normalmente quando das saídas de produtos *In natura* destinados à comercialização final. Além disso, hoje em dia está praticamente isento a quase totalidade dos insumos que compõem o custo de produção do setor agrícola.

### 3.1.8 - 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:<sup>35</sup> Confaz, Executivo estadual e Legislativo estadual.

1. No âmbito do Confaz, pode-se utilizar o ICMS para conceder:

a) Isenção.

b) 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%.

c) 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.

2. Aqueles que dependem de decisão do poder Executivo estadual:

a) Prazos de recolhimento:

Dentro do limite máximo de 40 dias para o setor industrial e de 20 dias para o comercial, os prazos de recolhimento do ICMS podem ser fixados por decreto estadual.

b) Diferimento:

O diferimento é implementado via decreto estadual. Esta é uma medida que facilita a administração do imposto. Como exemplos temos o não-pagamento do ICMS na saída dos

<sup>35</sup> SEFAZ/SP, 1991, pp. 7-8.

estabelecimentos agrícolas (lavouras), que serão captados nos elos subseqüentes da cadeia produtiva.

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.

#### c) 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, e as regras legais hoje vigentes não acobertam convenientemente esta hipótese. Nesse sentido, a implementação desse instituto só pode ser realizada de maneira satisfatória através de acordo com os setores envolvidos.<sup>36</sup>

### 3. Aqueles que dependem do poder Legislativo estadual:

#### a) 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%.

---

36 A substituição tributária e o pagamento antecipado do imposto responde, atualmente, por aproximadamente 1/4 da arrecadação em São Paulo (SEFAZ/SP, 1991).

b) 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 (dentro de um limite de prazo de 60 meses). Da mesma forma, também possui competência para fixar as multas punitivas por infração à legislação tributária.

### 3.1.9 - A Partilha do ICMS com os Municípios

A Constituição de 1988, estabeleceu, no Art. 158, item 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 lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal;<sup>37</sup>

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.

Ressalte-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.

---

37 Em São Paulo a quota-parte municipal do ICMS é creditada semanalmente, no 2º dia útil da semana subsequente à da arrecadação, às prefeituras, de acordo com índices de participação fixados no ano anterior. O cálculo destes índices, em São Paulo, obedece aos seguintes critérios: a) fator econômico (80%): participação média do município no valor adicionado do estado nos dois exercícios anteriores ao da apuração; b) fator demográfico (13%): participação da população do município na população total do estado; c) fator tributário (5%): participação da receita tributária do município (ISS + IPTU) na receita tributária municipal total do estado; d) quota fixa (2%): distribuição de forma equitativa entre todos os municípios SEFAZ/SP, 1991.

### 3.2 - PROBLEMAS ATUAIS COM A ARRECADAÇÃO DO ICMS

Este item tem como objetivo a análise da seguinte questão: Como explicar o quadro atual de persistente retração da arrecadação do ICMS quando se verifica, desde o segundo semestre de 1992, forte recuperação da arrecadação do IPI?

Esta questão torna-se ainda mais instigante se considerarmos que ambos os impostos incidem sobre o valor adicionado no processo de produção e circulação de bens e serviços, tendo como principal diferença apenas a base de cálculo mais restrita do IPI (que incide apenas sobre os produtos industrializados) contra a ampla cobertura do ICMS (cuja incidência recai sobre toda a cadeia de geração de valor agregado). Inclusive, quando da tributação dos produtos industrializados, utiliza-se de um mesmo documento fiscal para o pagamento dos impostos, sendo uma parte destacada para o IPI e outra para o ICMS.

Era de se esperar, *a priori*, que os movimentos de arrecadação do IPI e do ICMS não apresentassem tendências tão díspares. Ou seja, salvo a ocorrência de mudanças significativas em outras variáveis explicativas do processo de arrecadação, esperava-se que a recuperação do nível de atividade industrial que se refletiu em crescimento da receita do IPI via aumento do valor da base de cálculo do imposto também determinasse uma trajetória de recuperação da arrecadação do ICMS.

A observação dos fluxos acumulados em doze meses da arrecadação do IPI e do ICMS no início da década de 90 (Gráfico 1), bem como da evolução do nível de produção industrial (Gráfico 2), explicitam claramente a questão em análise.<sup>38</sup>

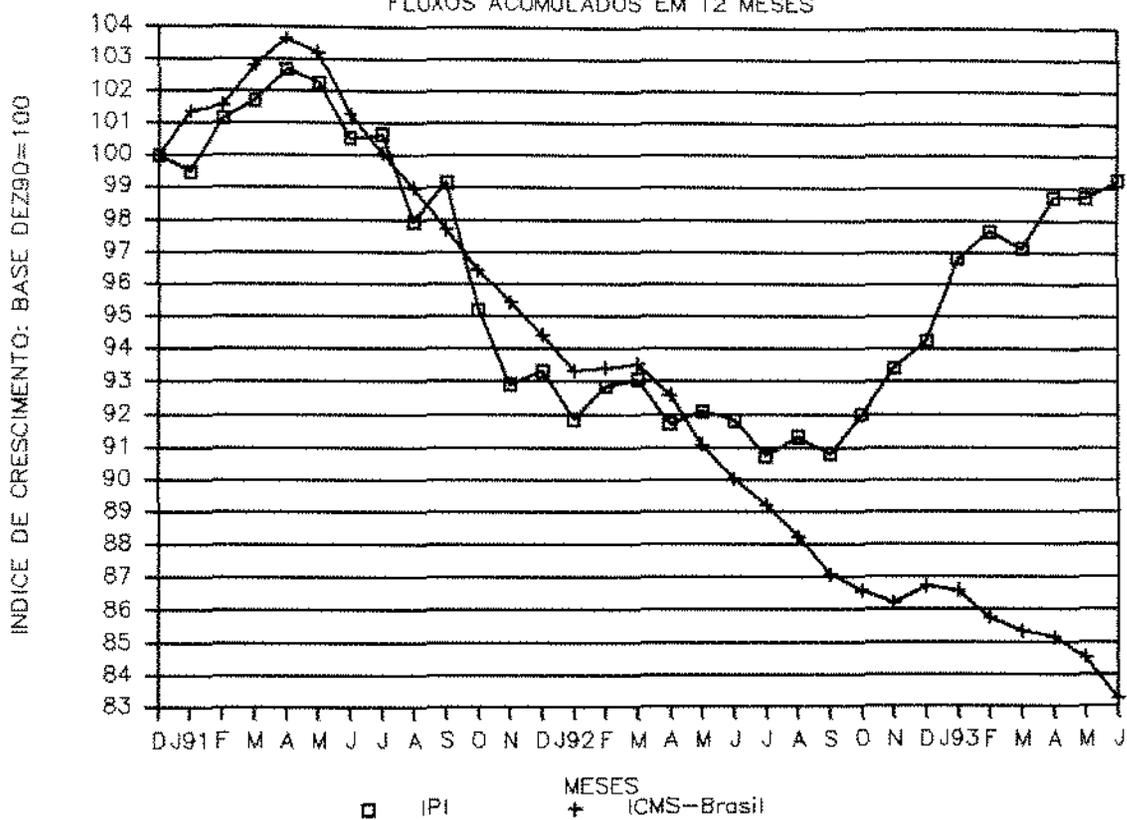
---

<sup>38</sup> Para informações mais detalhadas da evolução da arrecadação do IPI por categoria de produtos ver as Tabelas 1 e 2, em anexo. Ainda em anexo, nas Tabelas 3, 4, 5, 6 e 7 são apresentadas as informações para a arrecadação do ICMS para os anos de 1991 a 1993, discriminadas por estados e regiões.

GRÁFICO 1

# ARRECADACAO DO IPI E ICMS-BRASIL

FLUXOS ACUMULADOS EM 12 MESES

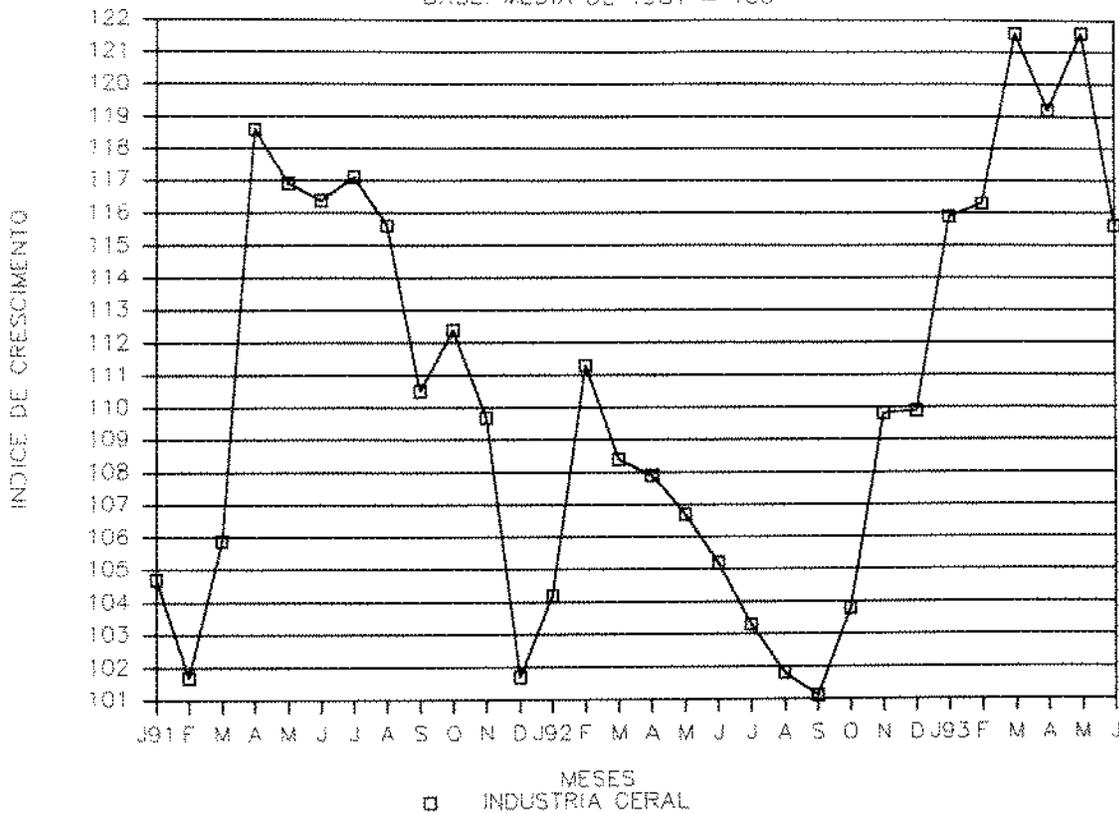


Tabelas 3, 4, 5, 6 e 7 são apresentadas as informações para a arrecadação do ICMS para os anos de 1991 a 1993, discriminadas por estados e regiões.

GRÁFICO 2

INDICADOR DA PRODUÇÃO INDUSTRIAL

BASE: MÉDIA DE 1981 = 100



Fonte: IBGE: Pesquisa Industrial Mensal - Produção Física, Séries Históricas e Indicadores Conjunturais.

OBS: Produção Industrial da Indústria Geral com ajuste sazonal.

Como pode ser observado, durante o período compreendido entre o início do ano de 1991 e o final do primeiro semestre de 1992, a arrecadação do ICMS e do IPI apresentam o mesmo comportamento, tendo forte correlação com o comportamento da produção industrial. Assim, durante a fase de retração do nível de atividade industrial, tanto o IPI como o ICMS apresentam praticamente a mesma trajetória de retração de suas arrecadações.

É no momento de recuperação do nível de produção industrial, e iniciado a partir de meados do segundo semestre de 1992, que o comportamento da arrecadação do ICMS e do IPI apresenta trajetórias díspares. O IPI continua acompanhando a trajetória da produção industrial, e passa a apresentar forte recuperação de sua arrecadação. Por sua vez, o ICMS,

de maneira inexplicável à primeira vista, continua sua trajetória de queda de arrecadação, não respondendo à recuperação da produção industrial. Este comportamento da arrecadação do ICMS é geral, manifestando-se na quase totalidade dos estados (ver Tabela 7).

A seguir, são apresentadas cinco hipóteses que eventualmente possam explicar a continuidade do movimento de retração do ICMS, a despeito da reativação da atividade econômica. Tenta-se, por comparação ao IPI, detectar os fatores exclusivos do comportamento do ICMS e, também, aqueles que, apesar de afetarem a arrecadação de ambos os impostos, tenham contribuído com maior intensidade para o fraco desempenho do imposto estadual.

### 3.2.1 - Base de Cálculo

O IPI incide sobre os produtos industrializados, de forma que a reativação da atividade industrial, que lidera a recuperação da economia em 1993,<sup>39</sup> reflete diretamente em aumento de sua base de cálculo.

Por sua vez, o ICMS possui base de incidência mais ampla, englobando todo o processo de produção e circulação de bens e serviços, de forma que o aumento da atividade industrial não repercute na mesma magnitude em aumento de sua base de cálculo.

Ademais, a partir das mudanças promovidas pelo texto constitucional de 1988, a tributação sobre o setor de serviços vem ganhando peso crescente na arrecadação total do imposto estadual, com correspondente queda de participação da receita sobre a indústria de transformação.<sup>40</sup>

Ou seja, se por um lado a recuperação do nível de atividade industrial deveria contribuir, sem dúvida, para um melhor desempenho do ICMS, por outro é necessário

---

<sup>39</sup> Segundo informações do IBGE, o PIB brasileiro cresceu 5,49% no primeiro semestre de 1993, sobre igual período de 1992, com a indústria registrando expansão de 10,89%, a agropecuária 0,93% e o setor de serviços 3,50%. As previsões do IPEA apontam que o PIB deve crescer 4,7% em 1993, sustentado pela expansão de 7,7% na indústria e mais 3,4% em serviços e 0,8% na agropecuária. Ver: Gazeta Mercantil: "PIB cresce 5,49% n° 1° semestre", pp. 1 e 3, 23/9/93 e Gazeta Mercantil: "PIB deve crescer 4,7%, prevê IPEA", p. 3, 30/9/93.

<sup>40</sup> Em 1988, a arrecadação sobre a indústria de transformação representava 82% da arrecadação global do ICMS paulista, ficando 17% para o setor terciário. Em 1993, tomando-se por base a arrecadação acumulada até agosto, verifica-se que a participação da arrecadação na indústria de transformação reduziu-se para 56%, enquanto no setor terciário elevou-se para 41%. Atualmente, os serviços de comunicações, distribuição de combustíveis e de energia elétrica são responsáveis por 1/4 da receita do ICMS no estado de São Paulo (informações obtidas junto à Secretaria da Fazenda do estado de São Paulo).

relativizar o alcance desta recuperação sobre a arrecadação do ICMS *vis-à-vis* do IPI, mesmo considerando que a indústria representa o setor que mais contribui para a arrecadação do imposto estadual.

Um problema específico com o ICMS, que aparece em decorrência de sua sistemática de arrecadação em ambiente de inflação elevada, é o de sua arrecadação no comércio varejista. Esta questão pode ser entendida através do seguinte exemplo:

- Vamos supor um produto industrializado que seja comercializado por um supermercado a um preço abaixo de seu valor de aquisição do fornecedor, dentro de uma estratégia de concorrência em que se estimularia o aumento das vendas à vista, aplicando os valores dessas vendas no mercado financeiro até o prazo estipulado para o pagamento junto ao fornecedor.
- Quando da saída do produto da indústria, recolher-se-ia integralmente o valores devidos por conta do IPI e também do ICMS gerado nesta operação.
- Quando da entrada do produto no supermercado, este agente econômico teria direito a creditar-se do valor do ICMS que foi cobrado na saída do produto da indústria;
- Quando da saída/venda do produto do supermercado para o consumidor final, seria cobrado o ICMS devido nesta operação. Nesse caso, seguindo a hipótese adotada de que o produto foi vendido por um preço abaixo de seu valor de aquisição, o valor do débito do imposto seria menor do que o valor do crédito herdado na etapa anterior de aquisição/compra do produto da indústria, de modo que o saldo devedor do imposto (débito menos crédito) seria negativo. Ou seja, restaria ainda ao supermercado um saldo credor de ICMS.
- Nesse exemplo, o supermercado poderia ver aumentada sua tributação sobre aplicações no mercado financeiro, mas, sem dúvida, recolheria menos ICMS.

### **3.2.2 - Inadimplência e Sonegação**

Estimar os efeitos da inadimplência e, principalmente, da sonegação sobre a arrecadação tributária não é uma tarefa fácil, ficando assim este estudo limitado a análises realizadas a partir de informações/declarações oficiais. Ademais, a análise torna-se ainda mais complexa ao se adotar como hipótese que o comportamento menos favorável da arrecadação do ICMS em relação ao IPI deve-se a uma diminuição da inadimplência e/ou sonegação do imposto federal *vis-à-vis* a do tributo estadual.

Inicialmente, é necessário um importante esclarecimento. Apesar de que tanto a inadimplência quanto a sonegação levarem ao mesmo resultado de redução da arrecadação, os dois conceitos referem-se a ocorrências de naturezas distintas. Os contribuintes inadimplentes são aqueles que declaram o imposto, mas não efetuam o correspondente pagamento do imposto devido, sendo assim inscritos na dívida ativa junto ao Fisco. Outra natureza possui a sonegação, que consiste em artifícios ilegais, através dos quais o contribuinte omite parcela (ou a totalidade) de suas operações à ação do Fisco.

A Secretaria da Receita Federal aponta que o acompanhamento sistemático que vem sendo realizado junto aos maiores contribuintes industriais e medidas judiciais adotadas contra os sonegadores vem se constituindo numa das causas para a continuidade do desempenho positivo da arrecadação do IPI. Como resultado deste esforço fiscal, estaria havendo uma maior adimplência e também uma redução do grau de sonegação no pagamento do IPI.<sup>41</sup>

Já para o ICMS existem indícios de que houve aumento do grau de inadimplência, fator que teria contribuído para o fraco desempenho da arrecadação deste tributo. Esta hipótese baseia-se em informações da Secretaria da Fazenda do estado de São Paulo, que apontam que os níveis de inadimplência no pagamento do ICMS encontram-se atualmente na casa dos 11% do total arrecadado no estado, percentual que se mantém praticamente constante desde 1992, sendo que em 1991 este índice representava uma média mensal ao redor de 5%.

Resta especular: por que a inadimplência teria se reduzido no pagamento do IPI e permanecido elevada no caso do ICMS?

Uma hipótese seria que, no caso do IPI, os instrumentos utilizados para fiscalização e as opções de punição dos contribuintes inadimplentes (multas, medidas judiciais, impedimento do contribuinte ter acesso a benefícios fiscais concedidos nas câmaras de compensação etc.) teriam sido mais eficazes para reduzir a inadimplência. Esta hipótese pode ser reforçada se considerarmos que, em princípio, os contribuintes, tendem a ter melhores condições de negociação e de pressão junto aos governos estaduais do que com o Governo Federal.

Adicionalmente, pode estar contribuindo para a menor inadimplência do IPI o fato de que, geralmente, o montante de imposto devido pelo contribuinte por conta do ICMS é maior do que o do IPI, além de que a data estipulada para o recolhimento do IPI é anterior ao prazo definido para o pagamento do ICMS.

---

41 SOCOLICK, H., "Porque está aumentando tanto a arrecadação federal?". Brasília, Carta de Conjuntura do Conselho Federal de Economia do DF, Ano 7, nº 37, mai./jun./93, pp. 29-35.

Vários estudos indicam que as empresas têm optado por deixar de pagar integralmente o ICMS devido dentro de uma estratégia de utilizar estes recursos como forma de financiamento de suas atividades, fugindo assim dos empréstimos bancários e das altas taxas de juros cobradas. No caso do ICMS, o atraso de seu pagamento onera as empresas em juros de 1% ao mês, correção monetária e multa, que varia de 5 a 30% de acordo com o tempo. Existe um limite dentro do qual a empresa pode optar entre o custo do pagamento do imposto em atraso (e, ainda, pressionar por alguma medida de parcelamento ou de anistia parcial) e o custo do empréstimo bancário no mercado financeiro.<sup>42</sup>

Obviamente, a empresa tem ainda o incentivo de valorizar no mercado financeiro o montante do ICMS devido e não recolhido.

Com relação à prática ilegal de sonegação por parte dos contribuintes, tudo indica que o Governo Federal possui melhores condições que os governos estaduais para coibir esta ação. Isto porque o ICMS é um imposto arrecadado por todos os estados e ao longo de toda a cadeia de produção e circulação de bens e serviços, o que torna a administração deste imposto muito mais complexa do que o IPI que é federal e arrecadado apenas sobre produtos industrializados.

Este é um ponto que permite supor dificuldades adicionais para o combate à sonegação do ICMS *vis-à-vis* o IPI, principalmente com relação à tributação das transações efetuadas no comércio interestadual, onde existe um incentivo maior à prática de ações ilegais, tanto por causa da existência de alíquotas diferenciadas no caso do tributo estadual, como também pela maior dificuldade de controle destas operações. Uma fiscalização eficaz da arrecadação do ICMS exigiria necessariamente uma ação conjunta entre todos os estados e, ainda, que esta se fizesse integrada com a Secretaria da Receita Federal.

### 3.2.3 - Efeito "Oliveira-Tanzi"

O efeito "Oliveira-Tanzi" refere-se à desvalorização real dos valores do imposto arrecadado por conta da inflação. Esta desvalorização decorre do intervalo de tempo existente entre o período de apuração e o efetivo recolhimento do imposto devido aos cofres públicos.

Durante o período em que se concentra a análise - meados do segundo semestre de

---

42 Ver Gazeta Mercantil, "Parcelamento do ICMS é ampliado em São Paulo" 9/9/93, p. 31 e Gazeta Mercantil, "Empresas deixam de pagar impostos para se financiar", 23/9/93, p. 39.

1992 até o final do primeiro semestre de 1993 -, a apuração do IPI era quinzenal e o recolhimento se dava a partir do primeiro dia útil subsequente.

No caso do ICMS, neste mesmo período, como regra geral, a apuração era mensal e o recolhimento ocorria a partir do dia 10 do mês subsequente, momento a partir do qual era indexado. Assim, entre o fato gerador e a entrada do dinheiro nos cofres dos estados existia uma defasagem média de 21 dias, sendo este o tempo médio de corrosão do valor real do imposto a ser arrecadado.<sup>43</sup>

Desta forma, durante todo este período, existiu claramente uma maior defasagem entre fato gerador e recolhimento no caso do ICMS quando comparado com o IPI. Ou seja, o efeito "Oliveira-Tanzi" foi mais prejudicial ao imposto estadual relativamente ao tributo federal.

Esta, sem dúvida, foi uma das causas principais a dificultar um melhor desempenho da arrecadação do ICMS, principalmente pela aceleração e aumento do patamar da inflação em 1993. Nos dez primeiros meses de 1992 a inflação média mensal, medida pelo IPC-Fipe, foi de 23,2%, passando a 29,2% em igual período de 1993. Segundo o Secretário da Fazenda do estado de São Paulo, esta mudança de patamar da inflação teria provocado uma corrosão inflacionária adicional do ICMS recolhido em São Paulo em 1993, relativamente a 1992, de 3,7%.<sup>44</sup>

#### 3.2.4 - Isenções

No período recente, tem sido freqüente a concessão de isenções fiscais. Este instrumento tem sido utilizado para incentivar a retomada da atividade econômica industrial (caso da isenção de IPI e ICMS para os carros populares, por exemplo) e para a diminuição do custo de vida da população (caso de isenções de ICMS para a "cesta básica").

Quando a isenção sobre um bem ou serviço é total, sem dúvida ocorre queda da arrecadação. Quando a isenção é parcial, também tende a diminuir a arrecadação, ao menos que produza um efeito de queda dos preços, aumento da demanda, aumento da produção e das vendas, que resulte num aumento da base de cálculo que compense os efeitos da isenção concedida.

---

43 Ver MAIA, Eduardo, "A crise econômica e a arrecadação do ICMS". O estado de São Paulo, 4/12/93, p. 82.

44 Ver MAIA, Eduardo, "A crise econômica e a arrecadação do ICMS". O estado de São Paulo, 4/12/93, p. 82.

É difícil estimar os efeitos da isenção sobre a arrecadação do IPI e do ICMS. Porém, não há, em princípio, motivos suficientes para se supor que seus efeitos não tenham sido mais prejudiciais ao ICMS do que para o IPI, principalmente porque:

- são muito mais amplos os incentivos concedidos sobre o imposto estadual;
- as isenções de IPI afetam a arrecadação do ICMS por conta da redução da base de cálculo do imposto estadual (o IPI integra a base de cálculo do ICMS);
- a isenção de IPI obtida pelos contribuintes é utilizada como instrumento de pressão adicional para obter isenção de ICMS junto aos governos estaduais.

No caso do ICMS, segundo prerrogativas constitucionais, cabe ao Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) - que reúne os secretários de Fazenda de todos os estados - impor limites à concessão de reduções e isenções fiscais e, assim, evitar as possibilidades de guerra fiscal.

Desta forma, a aprovação de um pedido de isenção específica de um estado implica, necessariamente, em ampla negociação com os demais estados, posto que as decisões dentro do Confaz ocorrem por unanimidade. Teoricamente, esta prática limita a concessão de isenções. Porém, no período recente, por serem em grande número e generalizados os pedidos de isenções por parte de cada um dos estados - motivados, principalmente, por pressão de seus contribuintes -, o que tem ocorrido é uma ampliação do leque de isenções concedidas (ou seja, para que um estado consiga aprovar seu pedido específico, acaba por ter que aprovar pedidos de outros estados, como forma de se obter um acordo geral e garantir a necessária unanimidade dentro do Confaz).

Tudo indica que a ampliação das isenções é um dos fatores principais para se explicar a continuidade da queda da arrecadação do ICMS, mesmo após a recuperação do nível de atividade econômica, até porque este movimento de retração da arrecadação atinge, praticamente sem exceção, todos os estados.

### 3.2.5 - Guerra Fiscal

A "guerra fiscal" é um dos argumentos mais utilizados para explicar o fraco desempenho da arrecadação do ICMS no período recente.<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> Maiores informações sobre a "guerra fiscal" podem ser encontradas nas seguintes matérias jornalísticas: Gazeta Mercantil: "Estados fazem guerra de incentivos", 25/5/93, p. 1; Gazeta Mercantil: "Estados desencadeiam

Refere-se à política de alguns estados de concessão de isenções (estudada no item anterior) e benefícios fiscais no âmbito do ICMS dentro de uma estratégia para atrair investimentos a seus territórios, na esperança de ampliar seus níveis de arrecadação, emprego e renda, no futuro.

A vigência de um princípio misto de "origem-destino" para a cobrança do ICMS nas transações interestaduais é que possibilita o aparecimento de "guerra fiscal".<sup>46</sup>

No período recente, alguns estímulos fiscais são transvestidos de subsídios financeiros, não passando assim pelo Confaz. É o caso dos financiamentos concedidos pelos estados para o pagamento do ICMS, que representa o principal e generalizado instrumento da atual guerra fiscal.

Estes financiamentos do ICMS - geralmente fornecidos com recursos orçamentários e/ou através do banco oficial do estado -, são concedidos sob condições de pagamento com prazos longos e com cobrança parcial (ou nula) de correção monetária e juros. Isto faz com que, em realidade, o valor do ICMS a ser efetivamente pago pelas empresas se torne praticamente nulo, dado o atual ambiente de inflação elevada.

Em tese, esta prática não implica em queda da arrecadação do ICMS.

Isto porque oficialmente a empresa incentivada recolhe o ICMS, ou seja, registra-se na contabilidade da arrecadação tributária estadual a entrada do imposto devido. Porém, como a empresa recebe um empréstimo de mesmo valor, em realidade não ocorre efetivamente nenhuma entrada de recursos aos cofres estaduais.

Observe-se, ainda, que o estado que concede o incentivo não chega a perder receita porque esta não existia antes de atrair o investimento da empresa para seu território.

O efeito imediato desta forma de guerra fiscal é muito mais modificar a distribuição da arrecadação global do ICMS entre os estados, favorecendo os estados que fornecem estes incentivos/financiamentos na tentativa de criar novos pólos industriais. Ao mesmo tempo, implica que os estados mais industrializados tendem a perder participação no bolo total do

---

"guerra fiscal" na disputa pelos novos investimentos", 25/5/93, p. 5; Gazeta Mercantil: "Governo Federal não interfere na disputa", 25/5/93, p. 6; Folha de São Paulo: "ICMS acirra conflito entre empresas", 10/10/93, p. 2.1; Folha de São Paulo: "SP é o que mais perde com a guerra fiscal", 10/10/93, p. 2.11 e Folha de São Paulo: "Crédito dispensa até a correção monetária", 10/10/93, p. 2.11.

46 Nas operações interestaduais a arrecadação do ICMS é partilhada entre o estado de origem da operação (com alíquota de 12%, a exceção das saídas dos estados das Regiões Sudeste e Sul, exclusive o estado do Espírito Santo, com destino aos estados das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo, cuja alíquota é 7%), e o estado de destino da operação (no qual aplica o diferencial entre a alíquota interna e a alíquota interestadual).

ICMS por verem, relativamente, contraída sua base tributária.<sup>47</sup>

Este investimento, em muitos casos, representa apenas a simples transferência das instalações da empresas de um estado para outro, motivadas por melhores condições de concorrência, não representando acréscimo do investimento em termos macroeconômicos. Inclusive, este "novo" investimento pode representar simplesmente uma nova razão jurídica em outro estado.

Esta forma de guerra fiscal pode também contribuir para a queda do bolo tributário do ICMS. Mas isto ocorre pelos efeitos indiretos desta prática na arrecadação do ICMS. Aqui, duas hipóteses podem ser levantadas:

- As empresas incentivadas, por obterem melhores condições de concorrência, podem praticar uma política de rebaixamento de seus preços relativamente aos de seus concorrentes. Supondo constante a quantidade vendida no mercado destes produtos, o efeito final tende a ser uma redução da base de cálculo total, desta forma contribuindo para a redução da arrecadação global do ICMS. Obviamente, este efeito afetaria também a arrecadação do IPI, desta forma não contribuiria para explicar o comportamento divergente da arrecadação do imposto estadual relativamente ao tributo federal.

- Ao mesmo tempo, um efeito adicional que pode ocorrer e que também contribui para a queda da arrecadação total do ICMS é a tendência de aumentar o grau de inadimplência das empresas que não contam com estes incentivos fiscais, medida que pode estar sendo tomada seja por conta da necessidade de enfrentar as nova condições da concorrência, seja como forma de pressionar o fisco estadual para conceder as mesmas condições para pagamento do ICMS devido. Este é um ponto que remete, novamente, aos efeitos do aumento generalizado de isenções para a queda da arrecadação global do ICMS.

### 3.2.6 - Considerações Finais

A análise empreendida permite concluir que o ICMS apresenta-se com problemas, dentre os quais podendo-se destacar como principais: as dificuldades de administração da arrecadação num ambiente de inflação elevada e os problemas de coordenação e regulação da tributação interestadual.

A inflação elevada dificulta uma eficaz arrecadação do imposto (efeito "Oliveira-

---

<sup>47</sup> O estado de São Paulo teve sua participação no bolo tributário contraída de 42,2% em 1989 para 37,8% no primeiro trimestre de 1993, o que em parte pode ser atribuído aos efeitos desta guerra fiscal.

Tanzi", arrecadação nos supermercados etc.). O quadro inflacionário tem propiciado uma potencialização dos espaços para práticas, aparentemente legais, de guerra fiscal (financiamento do imposto devido com correção monetária nula/parcial, por exemplo). Considere-se, ainda, que as elevadas taxas de juros reais praticadas, em parte como consequência do quadro inflacionário, propiciam um quadro favorável para a permanência dos altos níveis de inadimplência observados (dentro de uma estratégia de financiamento das atividades empresariais que contempla os custos-benefícios de recolher, ou não, os impostos com atraso frente à alternativa de tomada de empréstimos bancários).

O quadro atual de crise no âmbito do ICMS explicita ainda problemas sérios de coordenação e regulação de sua sistemática de arrecadação que propiciam o surgimento de elevados níveis de sonegação, principalmente nas transações interestaduais. Acrescente-se, ainda, a não funcionalidade do Confaz em evitar o aumento de isenções e impedir o surgimento de "guerra fiscal".

Tabela 1

ARRECADÇÃO DE IPI  
FLUXOS ACUMULADOS

US\$ MILHÕES DEZ 90 (\*)

PERÍODO	FUMO 1	BEBIDAS 2	AUTOMÓVEIS 3	FUM+BEB+AUT 4=1+2+3	OUTROS 5	TOTAL 6=4+5
JAN 91	146,7	90,8	22,7	260,1	471,0	731,1
FEV	280,1	158,6	108,5	547,2	808,5	1.355,6
MAR	419,3	224,6	182,9	826,8	1.211,5	2.038,3
ABR	571,7	289,1	251,0	1.111,7	1.679,2	2.790,9
MAI	714,1	357,1	268,9	1.340,1	2.132,8	3.472,9
JUN	846,2	418,9	307,3	1.572,4	2.585,0	4.157,5
JUL	963,2	474,1	354,2	1.791,5	3.190,3	4.981,7
AGO	1.075,2	523,3	413,8	2.012,3	3.714,8	5.727,1
SET	1.189,7	580,6	436,1	2.206,3	4.322,0	6.528,4
OUT	1.312,5	641,5	457,8	2.411,8	4.794,7	7.206,5
NOV	1.455,3	714,0	485,2	2.654,5	5.228,3	7.882,9
DEZ	1.598,7	800,8	583,8	2.983,3	5.651,4	8.634,7
JAN 92	180,8	102,2	42,2	325,2	270,4	595,6
FEV	342,7	189,2	112,5	644,4	667,9	1.312,3
MAR	466,0	269,6	188,8	924,4	1.088,7	2.013,1
ABR	576,9	347,0	203,3	1.127,1	1.514,3	2.641,5
MAI	668,7	422,0	284,1	1.374,8	1.983,9	3.358,7
JUN	770,9	488,0	334,5	1.593,4	2.424,8	4.018,2
JUL	872,0	562,4	380,2	1.814,6	2.928,7	4.743,4
AGO	973,4	639,5	452,2	2.065,1	3.476,2	5.541,3
SET	1.125,1	704,4	519,7	2.349,2	3.944,6	6.293,8
OUT	1.281,9	773,2	590,2	2.645,3	4.437,8	7.083,1
NOV	1.444,1	856,4	676,7	2.977,3	4.913,7	7.891,0
DEZ	1.603,4	947,1	747,3	3.297,9	5.422,0	8.719,8
JAN 93	176,9	108,9	105,6	391,4	440,8	832,3
FEV	375,7	202,3	177,2	755,2	872,9	1.628,1
MAR	467,7	272,0	236,9	976,7	1.301,9	2.278,6
ABR	624,1	344,6	285,6	1.254,4	1.802,1	3.056,5
MAI	761,7	408,0	329,4	1.499,1	2.274,4	3.773,6
JUN	892,1	462,8	374,9	1.729,8	2.752,8	4.482,6

Fonte: Secretaria da Receita Federal

Elaboração: Área de Estudos Fiscais do IESP

Notas: (\*) Conforme metodologia utilizada nos "Indicadores IESP", os valores foram deflacionados mês a mês pelo IGP/DI e convertidos para US\$ através da taxa de câmbio média do câmbio comercial de Dez/90 (154,59 Cr\$/US\$)

Tabela 2

ARRECADÇÃO DE IPI  
ACUMULADO 12 MESES

US\$ MILHÕES DEZ 90 (\*)

PERÍODO	FUMO 1	BEBIDAS 2	AUTOMÓVEIS 3	SUB-TOTAL 4=1+2+3	OUTROS 5	TOTAL 6=4+5
DEZ 90	1.574,7	900,9	666,0	3.141,6	6.110,0	9.251,6
JAN 91	1.624,6	922,8	605,5	3.152,9	6.052,2	9.205,1
FEV	1.637,2	927,0	670,0	3.234,2	6.123,1	9.357,3
MAR	1.674,5	944,5	677,0	3.296,0	6.114,0	9.410,0
ABR	1.676,1	941,9	744,3	3.362,2	6.136,9	9.499,1
MAI	1.661,0	931,0	653,2	3.245,2	6.216,3	9.461,5
JUN	1.636,5	911,7	625,8	3.174,1	6.127,3	9.301,4
JUL	1.622,8	885,1	614,7	3.122,6	6.189,9	9.312,5
AGO	1.587,2	854,5	633,3	3.075,0	5.986,3	9.061,3
SET	1.577,1	843,7	616,9	3.037,7	6.136,8	9.174,5
OUT	1.568,5	818,7	567,6	2.954,8	5.851,1	8.805,9
NOV	1.581,7	807,6	497,8	2.887,0	5.709,8	8.596,8
DEZ	1.598,7	800,8	583,8	2.983,3	5.651,4	8.634,7
JAN 92	1.632,8	812,2	603,4	3.048,4	5.450,7	8.499,1
FEV	1.661,3	831,4	587,8	3.080,5	5.510,8	8.591,3
MAR	1.645,4	845,8	589,7	3.080,9	5.528,5	8.609,5
ABR	1.603,9	858,7	536,2	2.998,7	5.486,5	8.485,2
MAI	1.553,3	865,7	599,0	3.018,1	5.502,5	8.520,5
JUN	1.523,4	869,9	611,0	3.004,3	5.491,2	8.495,4
JUL	1.507,5	889,1	609,9	3.006,5	5.389,8	8.396,3
AGO	1.496,9	917,0	622,2	3.036,1	5.412,8	8.448,9
SET	1.534,1	924,7	667,5	3.126,2	5.273,9	8.400,1
OUT	1.568,1	932,5	716,3	3.216,8	5.294,5	8.511,3
NOV	1.587,5	943,2	775,3	3.306,1	5.336,7	8.642,8
DEZ	1.603,4	947,1	747,3	3.297,9	5.422,0	8.719,8
JAN 93	1.599,6	953,9	810,6	3.364,1	5.592,5	8.956,6
FEV	1.636,4	960,2	812,0	3.408,7	5.626,9	9.035,6
MAR	1.605,1	949,5	795,4	3.350,1	5.635,2	8.985,3
ABR	1.650,7	944,8	829,6	3.425,1	5.709,8	9.134,9
MAI	1.696,5	933,1	792,6	3.422,2	5.712,5	9.134,7
JUN	1.724,7	921,9	787,8	3.434,3	5.750,0	9.184,3

Fonte: Secretaria da Receita Federal

Elaboração: Área de Estudos Fiscais do IESP

Notas: (\*) Conforme metodologia utilizada nos "Indicadores IESP", os valores foram deflacionados mês a mês pelo IGP/DI e convertidos para US\$ através da taxa de câmbio média do câmbio comercial de Dez/90 (154,59 Cr\$/US\$)

Tabela 3

ARRECADAÇÃO DO ICMS - BRASIL -1991  
FLUXOS ACUMULADOS

US\$ MILHÕES DEZ 90 (\*)

ESTADOS	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
ACRE	1,56	2,69	4,28	5,57	6,87	8,58	10,26	12,07	13,46	15,32	17,05	18,86
AMAZONAS	40,61	71,97	107,66	146,34	184,62	222,99	263,96	304,59	346,06	381,62	418,71	455,49
PARÁ	30,69	59,35	89,62	120,88	155,36	193,06	229,78	264,63	301,43	333,37	370,40	396,99
RONDONIA	9,09	16,43	24,23	34,53	45,32	58,81	72,93	85,21	96,06	105,24	114,05	121,92
AMAPÁ	2,06	4,06	5,66	7,89	9,83	11,88	13,74	15,57	17,33	18,98	21,01	22,73
RORAIMA	1,99	3,59	5,32	7,27	9,21	11,01	12,66	14,51	16,04	17,62	19,14	20,57
TOCANTINS	4,32	8,81	13,85	19,73	25,99	31,61	36,75	41,15	45,94	50,56	55,59	60,28
REGIÃO NORTE	90,32	166,90	250,63	342,22	437,20	537,93	640,09	737,73	836,33	922,70	1015,95	1096,83
MARANHAO	16,86	31,62	46,96	62,85	79,57	95,12	110,42	128,20	144,75	163,54	178,79	193,22
PIAUI	10,07	17,72	23,30	34,31	45,61	57,21	68,17	80,01	91,44	101,10	110,90	120,14
CEARA	44,06	84,52	120,96	161,59	207,90	253,42	297,35	342,52	392,09	435,45	478,74	514,92
RIO GDE DO NORTE	13,96	26,05	38,67	50,46	65,20	78,69	92,44	106,51	120,46	131,43	143,86	155,13
PARAIBA	18,59	33,74	49,93	64,91	83,67	99,10	113,61	129,49	144,46	160,28	176,15	191,21
PERNAMBUCO	62,00	125,54	184,31	246,05	309,10	384,67	442,53	505,19	570,31	629,52	684,33	738,49
ALAGOAS	19,52	35,35	48,95	63,12	77,71	91,19	104,99	119,85	134,26	147,72	160,54	172,81
SERGIPE	13,83	25,66	39,53	53,68	67,59	80,78	93,03	107,95	121,28	132,88	144,03	154,80
BAHIA	115,61	204,66	294,29	407,71	517,78	619,08	721,53	823,78	918,65	1012,48	1105,34	1196,33
REGIÃO NORDESTE	314,49	584,86	846,90	1144,69	1454,14	1759,26	2044,07	2343,48	2637,71	2914,41	3182,68	3437,05
MINAS GERAIS	245,52	453,37	658,23	893,00	1130,02	1362,30	1591,52	1833,86	2070,58	2289,43	2530,50	2743,81
ESPIRITO SANTO	88,31	138,77	164,11	221,72	271,24	316,19	366,91	414,53	465,20	508,72	548,26	590,74
RIO DE JANEIRO	242,96	464,24	683,95	940,53	1198,78	1446,38	1697,54	1952,77	2193,10	2428,66	2689,80	2858,35
SÃO PAULO	908,00	1676,23	2452,82	3367,72	4358,49	5295,32	6251,57	7211,84	8142,82	9000,62	9812,39	10592,04
REGIÃO SUDESTE	1484,78	2732,61	3959,12	5422,96	6958,53	8420,19	9907,54	11413,00	12871,70	14227,43	15580,95	16784,94
PARANÁ	134,04	254,70	383,06	523,82	672,34	809,50	950,96	1085,03	1214,99	1333,21	1447,36	1548,03
SANTA CATARINA	75,47	144,27	226,40	310,42	397,48	483,66	557,31	636,28	715,27	783,77	850,15	911,62
RIO GDE DO SUL	176,09	334,44	490,62	686,64	885,79	1078,28	1272,83	1456,62	1636,25	1805,87	1964,09	2122,19
REGIÃO SUL	385,60	733,41	1100,07	1520,88	1955,61	2371,45	2781,11	3177,93	3566,50	3922,86	4261,60	4581,84
MATO GROSSO	28,56	51,06	75,78	104,79	141,53	176,42	210,69	245,69	278,21	306,44	332,49	359,98
MATO G. DO SUL	31,37	56,54	89,66	129,33	171,85	213,78	258,80	300,11	337,12	371,75	408,83	441,06
GOIÁS	59,86	113,23	169,12	230,15	305,69	377,39	446,64	514,87	575,53	630,47	685,69	735,73
DIST. FEDERAL	27,37	44,93	64,37	92,67	119,91	151,60	179,76	208,35	236,63	260,58	284,53	309,19
REGIÃO CENT. OESTE	147,16	265,76	398,93	556,95	738,98	919,19	1095,89	1269,02	1427,49	1569,24	1711,54	1845,97
TOTAL	2422,36	4483,53	6555,64	8987,70	11544,46	14008,03	16468,69	18941,17	21339,72	23556,64	25752,72	27746,63

Fonte: Secretaria Executiva da Cotepe/ICMS - Ministério da Fazenda

Elaboração: Área de Estudos Fiscais do IESP

Notas: (\*) Conforme metodologia utilizada nos "Indicadores IESP", os valores foram deflacionados mês a mês pelo IGP/DI e convertidos para US\$ através da taxa de câmbio média do câmbio comercial de Dez/90 (154,59 Cr\$/US\$)

Tabela 4

ARRECAÇÃO DO ICMS - BRASIL - 1992  
FLUXOS ACUMULADOS

US\$ MILHÕES DEZ 90 (\*)

ESTADOS	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
ACRE	1,67	2,94	4,22	5,44	6,41	7,48	8,88	10,25	11,54	12,84	14,16	15,41
AMAZONAS	28,08	52,84	80,92	109,71	135,76	164,22	194,63	224,70	251,16	279,31	305,18	332,08
PARÁ	26,99	52,36	77,91	101,74	123,48	147,97	174,65	200,63	226,04	249,32	275,46	300,08
RONDÔNIA	7,57	14,20	21,07	27,88	36,01	45,20	55,37	65,86	75,56	84,34	93,59	102,49
AMAPÁ	1,60	3,21	4,71	6,33	7,88	9,58	11,33	13,52	15,07	16,85	18,67	20,42
RORAIMA	1,74	3,27	4,77	6,29	7,89	9,30	10,86	12,33	13,84	15,52	17,15	18,74
TOCANTINS	5,10	9,98	14,92	19,70	24,31	29,46	34,77	40,13	45,31	50,26	55,43	60,98
REGIÃO NORTE	72,75	138,80	208,53	277,09	341,73	413,19	490,48	567,40	638,52	708,44	779,64	850,22
MARANHÃO	16,46	29,17	43,25	57,80	71,28	84,81	103,62	120,39	138,15	156,68	175,51	190,46
PIAUI	11,07	20,14	29,13	37,13	44,94	53,82	63,06	72,15	81,05	89,65	98,87	107,35
CEARÁ	40,48	78,05	112,75	145,56	183,64	221,19	262,06	302,89	340,57	377,02	417,17	459,73
RIO GDE DO NORTE	12,71	24,72	36,23	47,47	58,55	70,80	82,93	94,76	105,18	115,59	127,00	138,09
PARAÍBA	15,35	32,32	46,31	59,30	71,13	84,73	97,22	111,65	124,83	138,08	151,67	165,93
PERNAMBUCO	56,98	117,38	171,61	223,20	275,12	326,52	379,66	434,99	488,33	538,97	593,62	647,96
ALAGOAS	13,98	28,91	41,21	53,39	65,76	76,78	88,21	100,05	111,17	123,65	137,60	151,26
SERGIPE	11,19	21,23	31,95	43,48	54,89	65,23	75,46	87,08	98,04	108,47	120,37	131,99
BAHIA	95,89	186,96	285,08	378,84	473,70	565,65	663,41	760,50	854,70	950,51	1047,13	1150,75
REGIÃO NORDESTE	274,12	538,89	797,52	1046,17	1299,01	1549,54	1815,63	2084,46	2342,02	2598,63	2868,93	3143,52
MINAS GERAIS	226,74	441,35	655,16	867,85	1088,59	1311,97	1540,21	1766,40	1980,91	2183,94	2393,37	2592,75
ESPÍRITO SANTO	46,17	85,98	132,10	176,25	215,05	262,54	319,61	364,33	404,64	443,18	483,82	523,14
RIO DE JANEIRO	234,73	470,99	686,48	916,75	1140,11	1353,56	1579,13	1796,40	2006,25	2218,74	2436,18	2656,56
SÃO PAULO	832,80	1623,22	2447,85	3267,48	4061,04	4885,00	5733,22	6558,44	7341,56	8142,32	8923,98	9747,71
REGIÃO SUDESTE	1340,44	2621,54	3921,60	5228,34	6504,80	7813,07	9172,17	10485,58	11733,36	12988,18	14237,35	15520,16
PARANÁ	114,00	234,96	352,64	474,74	593,70	712,62	831,98	961,57	1076,25	1187,42	1303,90	1411,67
SANTA CATARINA	62,86	131,55	201,37	283,18	355,46	428,17	498,32	568,68	635,68	704,70	774,87	852,91
RIO GDE DO SUL	164,88	314,53	472,78	639,72	807,13	986,91	1160,16	1333,49	1493,79	1661,21	1832,45	1999,35
REGIÃO SUL	341,74	681,03	1026,78	1397,64	1756,29	2127,70	2490,46	2863,74	3205,72	3553,34	3911,22	4263,93
MATO GROSSO	23,85	47,46	72,24	99,40	129,65	157,61	188,11	218,62	248,15	277,47	304,57	331,05
MATO G. DO SUL	32,43	65,92	98,35	133,55	169,89	205,80	243,74	280,34	314,94	356,69	390,41	424,59
GOIÁS	55,92	107,23	159,60	223,74	288,35	349,69	409,35	469,34	521,74	572,23	626,80	682,18
DIST. FEDERAL	24,63	48,21	69,61	92,46	115,09	139,44	162,30	184,70	206,10	226,32	248,45	272,48
REGIÃO CENT. OESTE	136,82	268,82	399,80	549,15	702,98	852,55	1003,51	1153,01	1290,93	1432,71	1570,23	1710,30
TOTAL	2165,86	4249,08	6354,22	8498,39	10604,81	12756,04	14972,25	17154,20	19210,55	21281,30	23367,37	25488,12

Fonte: Secretaria Executiva da Cotepe/ICMS - Ministério da Fazenda

Elaboração: Área de Estudos Fiscais do IESP

Notas: (\*) Conforme metodologia utilizada nos "Indicadores IESP", os valores foram deflacionados mês a mês pelo IGP/DI e convertidos para US\$ através da taxa de câmbio média do câmbio comercial de Dez/90 (154,59 Cr\$/US\$)

Tabela 5

ARRECAÇÃO DO ICMS - BRASIL -1993  
FLUXOS ACUMULADOS

US\$ MILHÕES DEZ 90 (\*)

ESTADOS	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN
ACRE	1,09	2,20	3,45	4,61	6,05	7,44
AMAZONAS	25,65	50,70	73,02	102,24	128,79	155,21
PARÁ	27,23	49,46	74,16	98,74	122,29	146,38
RONDÔNIA	8,24	14,27	21,47	29,35	38,22	48,18
AMAPÁ	2,26	3,52	5,05	6,89	8,39	10,01
RORÁIMA	1,78	3,15	4,57	6,09	7,56	8,85
TOCANTINS	5,20	9,60	14,21	18,93	23,43	27,84
REGIÃO NORTE	71,46	132,90	195,92	266,85	334,73	403,91
MARANHÃO	15,89	31,60	45,54	57,20	70,20	83,92
PIAUI	8,29	17,19	24,50	32,11	39,61	46,81
CEARÁ	40,87	76,17	112,71	151,78	188,35	224,07
RIO GDE DO NORTE	12,57	23,38	33,64	44,60	54,61	64,06
PARAÍBA	12,94	24,61	35,83	46,92	57,76	69,93
PERNAMBUCO	54,49	104,09	155,39	210,55	261,79	310,83
ALAGOAS	14,44	26,21	36,88	47,43	58,59	68,13
SERGIPE	11,39	22,02	31,70	42,47	51,72	61,17
BAHIA	100,33	190,98	281,69	380,43	470,12	560,37
REGIÃO NORDESTE	271,21	516,24	757,88	1013,49	1252,73	1489,28
MINAS GERAIS	211,09	401,39	581,01	781,33	968,50	1161,58
ESPIRITO SANTO	45,34	88,52	128,24	168,61	207,14	243,59
RIO DE JANEIRO	230,37	430,18	626,04	834,89	1021,91	1217,42
SÃO PAULO	795,90	1442,50	2247,55	3062,05	3815,66	4566,23
REGIÃO SUDESTE	1282,70	2362,60	3582,85	4846,88	6013,21	7188,82
PARANÁ	123,31	225,11	326,88	448,70	554,80	656,66
SANTA CATARINA	75,46	146,60	216,51	289,44	358,65	426,52
RIO GDE DO SUL	173,12	326,43	495,36	667,76	832,24	997,78
REGIÃO SUL	371,88	698,14	1038,75	1405,89	1745,68	2080,96
MATO GROSSO	23,77	45,73	69,42	96,92	123,82	151,45
MATO G. DO SUL	30,98	59,54	90,99	125,50	157,51	188,93
GOIÁS	54,62	101,93	148,12	199,71	252,95	302,95
DIST. FEDERAL	24,78	48,77	69,99	91,45	113,72	140,11
REGIÃO CENT. OESTE	134,15	255,97	378,53	513,58	647,99	783,45
TOTAL	2131,41	3965,85	5953,93	8046,70	9994,35	11946,41

Fonte: Secretaria Executiva da Cotepe/ICMS - Ministério da Fazenda

Elaboração: Área de Estudos Fiscais do IESP

Notas: (\*) Conforme metodologia utilizada nos "Indicadores IESP", os valores foram deflacionados mês a mês pelo IGP/DI e convertidos para US\$ através da taxa de câmbio média do câmbio comercial de Dez/90 (154,59 Cr\$/US\$)

Tabela 6

ARRECAÇÃO DO ICMS - BRASIL  
ACUMULADO 12 MESES

US\$ MILHÕES DEZ 90 (\*)

REGIÕES	REGIÃO NORTE	REGIÃO NORDESTE	REGIÃO SUDESTE	REGIÃO SUL	REG. CENT. OESTE	TOTAL
DEZ 90	1.219,3	3.573,8	17.757,5	4.962,4	1.875,0	29.388,1
JAN 91	1.232,6	3.641,1	17.979,1	5.022,8	1.913,1	29.788,7
FEV	1.234,3	3.642,3	18.017,1	5.034,3	1.919,8	29.847,8
MAR	1.250,9	3.713,7	18.168,9	5.115,3	1.963,0	30.211,9
ABR	1.253,7	3.751,1	18.326,7	5.147,8	1.977,7	30.456,9
MAI	1.239,6	3.730,2	18.320,4	5.065,5	1.975,0	30.330,7
JUN	1.221,3	3.686,1	17.953,1	4.953,2	1.948,4	29.762,0
JUL	1.201,7	3.620,7	17.755,8	4.896,2	1.932,6	29.407,0
AGO	1.183,3	3.587,5	17.582,6	4.816,6	1.924,5	29.094,5
SET	1.164,7	3.547,4	17.353,6	4.752,4	1.895,6	28.713,6
OUT	1.138,4	3.498,5	17.110,5	4.712,6	1.878,9	28.338,8
NOV	1.126,3	3.466,6	16.942,6	4.644,6	1.864,7	28.044,8
DEZ	1.096,8	3.437,1	16.784,9	4.581,8	1.846,0	27.746,6
JAN 92	1.086,4	3.396,2	16.577,7	4.538,0	1.832,0	27.430,3
FEV	1.075,9	3.390,6	16.614,5	4.529,5	1.845,4	27.455,9
MAR	1.061,9	3.387,2	16.692,1	4.508,5	1.843,2	27.492,9
ABR	1.038,9	3.338,1	16.540,5	4.458,6	1.834,5	27.210,5
MAI	1.008,5	3.281,5	16.289,2	4.382,5	1.806,3	26.768,0
JUN	979,2	3.226,9	16.139,9	4.338,1	1.775,7	26.459,8
JUL	954,4	3.208,2	16.014,9	4.291,2	1.750,0	26.218,6
AGO	933,6	3.177,6	15.828,5	4.267,6	1.726,3	25.933,7
SET	906,2	3.140,9	15.620,3	4.221,1	1.705,8	25.594,3
OUT	889,7	3.120,8	15.517,9	4.212,3	1.705,8	25.446,6
NOV	863,5	3.122,9	15.415,7	4.231,5	1.701,0	25.334,6
DEZ	850,2	3.143,5	15.520,2	4.263,9	1.710,3	25.488,1
JAN 93	848,9	3.140,6	15.459,1	4.294,1	1.707,6	25.450,4
FEV	844,3	3.120,9	15.255,1	4.281,0	1.697,5	25.198,8
MAR	837,6	3.103,9	15.170,8	4.275,9	1.689,0	25.077,3
ABR	840,0	3.110,8	15.126,5	4.272,2	1.674,7	25.024,3
MAI	842,4	3.094,4	15.004,6	4.249,3	1.651,3	24.842,2
JUN	803,6	3.079,9	14.863,1	4.106,8	1.609,4	24.462,8

Fonte: Secretaria Executiva da Cotepe/ICMS - Ministério da Fazenda

Elaboração: Área de Estudos Fiscais do IESP

Notas: (\*) Conforme metodologia utilizada nos "Indicadores IKSP", os valores foram deflacionados mês a mês pelo IGP/DI e convertidos para US\$ através da taxa de câmbio média do câmbio comercial de Dez/90 (154,59 Cr\$/US\$)

Tabela 7

ARRECAÇÃO DO ICMS - BRASIL  
FLUXOS ACUMULADOS

ESTADOS	VALORES EM US\$ MILHÕES DEZ 90 (*)					TAXAS DE CRESCIMENTO			
	JUN 91	DEZ 91	JUN 92	DEZ 92	JUN 93	JUN 93/92	JUN 93/91	JUN 92/91	DEZ 92/91
ACRE	8,58	18,86	7,48	15,41	7,44	-0,45%	-13,26%	-12,87%	-18,29%
AMAZONAS	222,99	455,49	164,22	332,08	155,21	-5,49%	-30,40%	-26,36%	-27,09%
PARÁ	193,06	396,99	147,97	300,08	146,38	-1,07%	-24,18%	-23,36%	-24,41%
RONDÔNIA	58,81	121,92	45,20	102,49	48,18	6,59%	-18,07%	-23,14%	-15,94%
AMAPÁ	11,88	22,73	9,58	20,42	10,01	4,52%	-15,71%	-19,36%	-10,14%
RORAIMA	11,01	20,57	9,30	18,74	8,85	-4,82%	-19,62%	-15,54%	-8,87%
TOCANTINS	31,61	60,28	29,46	60,98	27,84	-5,51%	-11,94%	-6,81%	1,17%
REGIÃO NORTE	537,93	1096,83	413,19	850,22	403,91	-2,25%	-24,91%	-23,19%	-22,48%
MARANHÃO	95,12	193,22	84,81	190,46	83,92	-1,06%	-11,79%	-10,83%	-1,43%
PIAUI	57,21	120,14	53,82	107,35	46,81	-13,02%	-18,18%	-5,93%	-10,65%
CEARÁ	253,42	514,92	221,19	459,73	224,07	1,30%	-11,58%	-12,72%	-10,72%
RIO GDE DO NORTE	78,69	155,13	70,80	138,09	64,06	-9,52%	-18,59%	-10,02%	-10,98%
PARAÍBA	99,10	191,21	84,73	165,93	69,93	-17,46%	-29,43%	-14,50%	-13,22%
PERNAMBUCO	384,67	738,49	326,52	647,96	310,83	-4,81%	-19,20%	-15,12%	-12,26%
ALAGOAS	91,19	172,81	76,78	151,26	68,13	-11,26%	-25,29%	-15,80%	-12,47%
SERGIPE	80,78	154,80	65,23	131,99	61,17	-6,23%	-24,27%	-19,24%	-14,74%
BANHIA	619,08	1196,33	565,65	1150,75	560,37	-0,93%	-9,48%	-8,63%	-3,81%
REGIÃO NORDESTE	1759,26	3437,05	1549,54	3143,52	1489,28	-3,89%	-15,35%	-11,92%	-8,54%
MINAS GERAIS	1362,30	2743,81	1311,97	2592,75	1161,58	-11,46%	-14,73%	-3,69%	-5,51%
ESPIRITO SANTO	316,19	590,74	262,54	523,14	243,59	-7,22%	-22,96%	-16,97%	-11,44%
RIO DE JANEIRO	1446,38	2858,35	1353,56	2656,56	1217,42	-10,06%	-15,83%	-6,42%	-7,06%
SÃO PAULO	5295,32	10592,04	4885,00	9747,71	4566,23	-6,53%	-13,77%	-7,75%	-7,97%
REGIÃO SUDESTE	8420,19	16784,94	7813,07	15520,16	7188,82	-7,99%	-14,62%	-7,21%	-7,54%
PARANÁ	809,50	1548,03	712,62	1411,67	656,66	-7,85%	-18,88%	-11,97%	-8,81%
SANTA CATARINA	483,66	911,62	428,17	852,91	426,52	-0,38%	-11,81%	-11,47%	-6,44%
RIO GDE DO SUL	1078,28	2122,19	986,91	1999,35	997,78	1,10%	-7,47%	-8,47%	-5,79%
REGIÃO SUL	2371,45	4581,84	2127,70	4263,93	2080,96	-2,20%	-12,25%	-10,28%	-6,94%
MATO GROSSO	176,42	359,98	157,61	331,05	151,45	-3,91%	-14,15%	-10,66%	-8,04%
MATO G. DO SUL	213,78	441,06	205,80	424,59	188,93	-8,19%	-11,62%	-3,73%	-3,74%
GOLÁS	377,39	735,73	349,69	682,18	302,95	-13,37%	-19,73%	-7,34%	-7,28%
DIST. FEDERAL	151,60	309,19	139,44	272,48	140,11	0,48%	-7,58%	-8,02%	-11,87%
REGIÃO CENT. OEST	919,19	1845,97	852,55	1710,30	783,45	-8,10%	-14,77%	-7,25%	-7,35%
TOTAL	14008,03	27746,63	12756,04	25488,12	11946,41	-6,35%	-14,72%	-8,94%	-8,14%

Fonte: Secretaria Executiva da Cotepe/ICMS - Ministério da Fazenda

Elaboração: Área de Estudos Fiscais do IESP

Notas: (\*) Conforme metodologia utilizada nos "Indicadores IESP", os valores foram deflacionados mês a mês pelo IGP/DI e convertidos para US\$ através da taxa de câmbio média do câmbio comercial de Dez/90 (154,59 Cr\$/US\$)

## 4 - CONCLUSÃO

Procura-se aqui, à guisa de conclusão, apresentar um diagnóstico da situação atual de tributação pelo ICMS, IPI, ISS e IVVC e, ainda, apresentar algumas das principais questões que aparecem na perspectiva de transformação do ICMS num IVA-Consumo aos moldes europeus. Finalmente, são resumidos em seqüência algumas conclusões que resultaram deste estudo.

### 4.1 - DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO ATUAL

Sumariamente, destaque-se as seguintes questões levantadas no diagnóstico da atual realidade de tributação pelo ICMS estadual, IPI federal e IVVC e ISS municipais (ver Anexo A, para o IPI, e Anexo B, para o ISS e o IVVC):

1. O ICMS, IPI, ISS e IVVC representam, em termos de arrecadação, o principal grupo de impostos dentro do sistema tributário nacional, tendo em comum as seguintes características: são impostos indiretos; incidentes sobre a produção e circulação de mercadorias e serviços; constituem fonte de recursos fundamental para os estados, municípios e, em menor medida, para a União.

2. Existe uma clara superposição do aspecto material da hipótese de incidência entre estes impostos. De modo geral, o ICMS incide sobre a mesma base de incidência do IPI e IVVC (inclusive o valor destes impostos integram a base de cálculo do imposto estadual). Em muitos casos, o ISS acaba também sendo incluído na base de cálculo do ICMS, além de que o imposto estadual também incide sobre alguns dos serviços tributados pelo ISS.

3. O IPI e o ICMS caracterizam-se por serem impostos incidentes sobre o valor adicionado. O mesmo não ocorre com o ISS e o IVVC, que são impostos monofásicos, incidentes sobre o faturamento bruto resultante das respectivas vendas, possibilitando assim a ocorrência de tributação "em cascata".

4. Destaque-se os seguintes pontos da realidade atual da tributação pelo ICMS:

- Sua ampla base de cálculo, tributando todo valor adicionado da cadeia de produção e circulação das mercadorias e serviços. O ICMS incide sobre as operações de circulação de mercadorias, as prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de

comunicações, e sobre a circulação de minerais, energia elétrica e combustíveis.

- O ICMS tributa os bens de capital adquiridos por uma empresa, onerando, assim, de forma desaconselhável, os investimentos.

- Existe a possibilidade legal de o ICMS ter caráter seletivo, 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" ou de "consumo cativo" (grande potencial de arrecadação).

- Cabe ao Senado Federal fixar as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, podendo ainda, estabelecer as alíquotas mínimas e máximas nas operações internas, que não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais. Em outras palavras, a Resolução do Senado define o piso a partir do qual a lei estadual pode fixar a carga tributária. Redução de carga tributária para nível inferior ao da alíquota interestadual apenas pode ser alcançada através de convênio celebrado pelos estados dentro do Confaz.

- As alíquotas do ICMS vigentes atualmente encontram-se dentro dos seguintes limites: a) 13% nas operações e prestações de exportação; b) 25% para os bens "supérfluos" e bens de "consumo cativo" e 17 ou 18% para as demais mercadorias nas operações e prestações internas; c) 12% nas operações e prestações interestaduais, à exceção 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, cuja alíquota é 7,0%.

- 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. Ou seja, nas transações entre estados prevalece um princípio misto de origem e destino para a arrecadação do tributo.

- O contribuinte deve recolher o saldo devedor, resultado da diferença dos débitos das saídas contra os créditos das entradas, valor este que é indexado. Este sistema de indexação acarreta distorções no processo de tributação do valor adicionado, para os casos de contribuintes que apresentam saldo credor num determinado período de apuração, acarretando um ganho financeiro para o Fisco, como decorrência da desvalorização inflacionária do saldo credor, até o momento de sua possível utilização nos momentos de apuração subsequente. Em particular, essas distorções afetam com mais intensidade os contribuintes que compram insumos tributados e vendem produtos isentos/imunes, como por exemplo, os exportadores de produtos industrializados.

- São imunes (não sofrem incidência) do ICMS: 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; livros, jornais e periódicos, bem como sobre o papel destinado a sua impressão. Note-se que no caso das exportações de produtos industrializados, na prática, como regra geral, a forma adotada para cumprir a imunidade constitucional é garantir o crédito relativo às entradas dos insumos dos quais resulta o produto exportado, não concedendo ressarcimento em dinheiro aos créditos acumulados fruto de exportações, o que acaba por condicionar o incentivo às exportações ao montante de vendas internas das empresas, além de acarretar as distorções acima apontadas nos casos do contribuinte apresentar saldo credor, que não é indexado.

- As alternativas para a concessão de isenção fiscal do ICMS são de duas ordens: isenção com manutenção de crédito (isenção plena) ou isenção com estorno de crédito (isenção só para o valor agregado do elo isento). A regra geral constitucional é que a menos que a legislação estabeleça o contrário, a isenção ou não-incidência implica em estorno dos créditos. Por conta das implicações federativas, a isenção para ser concedida necessita da celebração de convênio entre os estados no Confaz.

- Existem várias formas de utilização do ICMS como instrumento de política tributária. No âmbito do Confaz, pode-se utilizar o ICMS para conceder: isenção; redução de base de cálculo e crédito presumido (ou outorgado). Aqueles que dependem de decisão do poder executivo estadual: prazos de recolhimento, diferimento e substituição tributária. Aqueles que dependem do poder legislativo estadual: alíquotas, fixação de acréscimos financeiros.

- A Constituição de 1988 estabeleceu que pertencem aos municípios 25% do produto da arrecadação do ICMS, que deverá ser partilhada entre os mesmos 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 lei estadual ou, no caso dos territórios, 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.

##### 5. Com relação ao IPI destaque-se que:

- Cerca de 57% do produto da arrecadação do IPI federal é transferida, segundo definições constitucionais, aos estados, Distrito Federal e municípios.

- A arrecadação do IPI ocorre de forma concentrada em apenas três produtos (IPI-fumo, bebidas e veículos), responsável por mais de 1/3 da receita total do imposto.

- O IPI, desde sua origem, constitui-se num imposto não-cumulativo e seletivo em função da essencialidade dos bens.
- São imunes ao IPI os produtos industrializados destinados ao exterior.
- O Poder Executivo pode alterar as alíquotas do tributo, dentro dos limites e das condições que a lei estabelecer, sem sujeitar-se ao princípio da anualidade.
- As alíquotas do IPI são as mais diversas, devido à 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%.
- As isenções e benefícios fiscais concedidos no âmbito do IPI são decorrentes de legislação federal.

6. O ISS e, em menor medida, o IVVC, representam importante fonte de recursos para os municípios, principalmente para as Capitais e os maiores e/ou mais desenvolvidos municípios do interior. No período recente verifica-se, inclusive, grande e generalizado esforço tributário dos municípios no âmbito destes impostos, em que pese que o principal determinante da receita disponível municipal seja decorrente do comportamento da partilha de recursos federais e estaduais, que sofreram expressivo aumento com a Constituição de 1988. O ISS, isoladamente, representa a principal fonte de receita tributária de competência municipal. O IVVC, apesar de ser menos significativo que o ISS em termos de receita, representa um tributo de fácil administração e controle, e que tende a apresentar um fluxo regular de recursos para os cofres municipais.

7. No âmbito do ISS, destaque-se que:

- O imposto incide sobre 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.
- A Constituição estabelece que o ISS não deve incidir sobre as exportações de serviços, medida que necessita ser regulamentada pela legislação complementar.
- A base de incidência do ISS é composta pelos serviços de qualquer natureza listados e

definidos na lei complementar (atualmente definida na Lei Complementar nº. 56/87). De modo geral, verifica-se que 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.
- As alíquotas do ISS, na maioria dos municípios, encontram-se dentro dos seguintes limites máximos: a) execução de obras hidráulicas e de construção civil, até 2%; b) jogos e diversões públicas, até 10%; c) 5% para os demais casos. Há casos de serviços tributados pelo ISS mediante uma quantia fixa.
- Dentre os principais benefícios fiscais na área do ISS, destaque-se 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 governo.

#### 8. Para o IVVC, destaque-se que:

- O imposto incide sobre as vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel.
- O IVVC representa um caso explícito de bitributação com o ICMS, admitido expressamente pela Constituição.
- Dado que, nos casos mais relevantes em que os combustíveis são utilizados para a produção de outros bens ou serviços (indústrias, empresas de transportes etc.), geralmente as compras são realizadas em grandes quantidades e diretamente dos distribuidores e não dos vendedores varejistas, o IVVC tende a não apresentar efeitos "em cascata" significativos.
- A base de cálculo do IVVC é o preço de venda a varejo do combustível.
- A alíquota máxima do IVVC é de 3%.

## 4.2 - QUESTÕES PARA A ADOÇÃO DO IVA

É extremamente difícil estimar os impactos financeiros decorrentes da proposta de reformulação da tributação sobre o consumo através do novo IVA. A precariedade das informações estatísticas disponíveis implica em que os resultados numéricos obtidos nas estimativas sejam apenas indicativos.

Por conta desses problemas, optou-se por realizar uma análise qualitativa das implicações das mudanças propostas, tendo por referência trabalhos desenvolvidos por reconhecidos especialistas nessa matéria. Destaque-se, sumariamente, as seguintes observações:

1. As transformações necessárias para a introdução das características de tributação do consumo pelo valor adicionado no Brasil, seguindo as tendências do IVA europeu, dizem respeito, principalmente, a modificações e aperfeiçoamentos na atual sistemática de tributação pelo ICMS.

Praticamente, todas as modificações necessárias no ICMS podem ser efetuadas sem mudanças na Constituição. O texto constitucional vigente permite que a maioria das mudanças necessárias sejam realizadas através da legislação complementar (ainda não editada). Boa parte das medidas pode, ainda, ser realizada através do Senado Federal, Confaz ou legislação estadual. Por estes caminhos pode-se, por exemplo, adotar plena imunidade das exportações, conceder exoneração tributária para os investimentos e implantar a tributação no destino nas transações interestaduais.

2. Para garantir o pleno funcionamento do princípio de tributação sobre o valor adicionado do IVA é necessário corrigir as atuais distorções provocadas por quebras na cadeia de débitos e créditos. Destaque-se as ocasionadas por isenções e pela não-indexação de saldos credores do imposto.

3. Atualmente, já se adota o princípio de seletividade no ICMS, através da aplicação de três faixas de alíquotas nominais segundo a essencialidade dos bens (uma básica, de 17 ou 18%; uma superior, em média de 25%; e uma inferior, na média entre 5 e 7%).

Neste aspecto, o ICMS segue as tendências internacionais, sendo necessários apenas alguns ajustamentos. Cite-se, por exemplo, a não-concessão de isenções (e, sim, a prática alíquotas reduzidas) e, ainda, possíveis ajustamentos nas faixas de alíquotas efetivas e nos respectivos produtos por elas alcançados, obviamente respeitadas nossas especificidades e as imunidades constitucionais.

Uma modificação interessante a ser adotada constituiria na prática de cobrar o imposto "por fora". Esta mudança faria coincidir o valor do imposto com a respectiva alíquota nominal praticada, permitindo maior visibilidade e maiores condições de controle da tributação pelos contribuintes. Atualmente, as alíquotas são aplicadas "por dentro", ou seja, são embutidas nos preços, o que faz com que as alíquotas efetivamente praticadas sejam superiores às alíquotas nominais estabelecidas.

4. A adoção do princípio de destino para a tributação das transações interestaduais propicia maior autonomia tributária para os estados, eliminando a maior parte das atuais possibilidades de conflitos interestaduais.

Permaneceria, porém, a necessidade de garantir a plena harmonização tributária, dado que o IVA/ICMS continuaria de competência estadual. Esta tarefa é atualmente desempenhada pelo Confaz e pelo Senado Federal.

Dispersões indesejáveis nas práticas tributárias dos estados poderiam dar margem ao surgimento de "guerra fiscal". Destaque-se, por exemplo, a permanência da necessidade de se regulamentar entre os estados: os prazos de recolhimento do tributo em ambiente inflacionário; as práticas de redução da base de cálculo; a figura do contribuinte substituto; os limites para a variação das alíquotas.

5. Os maiores problemas quanto à adoção do princípio de destino nas transações interestaduais são suas conseqüências administrativas e, principalmente financeiras.

Essa medida implica em mudar os atuais procedimentos administrativos com a tributação das transações interestaduais. Cite-se, por exemplo, questões que necessitam ser enfrentadas nas duas possíveis alternativas para se adotar a nova sistemática:

a) Uma opção seria a adoção da "alíquota zero" nas exportações, ficando a cobrança integral do imposto a cargo do estado importador. Esta alternativa, que corresponde à prática de diferimento da tributação, está para ser adotada provisoriamente pelos países da CEE.

Aqui o maior problema é potencializar o espaço de sonegação do imposto através de exportações interestaduais fictícias. Nestas condições, o controle da arrecadação exige a fiscalização rigorosa da contabilidade fiscal das firmas exportadoras e importadoras no comércio interestadual, além do controle físico das mercadorias na fronteira.

Este espaço de sonegação, aliás, já existe atualmente por conta da existência do diferencial de alíquota para a cobrança do imposto nas operações interestaduais.

São conhecidas as dificuldades atuais de controle das transações interestaduais,

sendo este um dos principais, senão o maior, espaço para a sonegação do ICMS, o que recomenda esforços e investimentos imediatos para o aperfeiçoamento do sistema de fiscalização dessas operações.

Um controle eficaz exige, por exemplo, uma atuação integrada, conjunta e informatizada, entre as Secretarias de Fazenda dos vários estados e destas com a Receita Federal.

b) A opção alternativa seria a cobrança integral do imposto no estado de origem/exportador, destinando-se posteriormente a receita ao estado de destino/importador, o que implicaria na montagem de um sofisticado sistema de "câmara de compensação" dos créditos-débitos das operações interestaduais.

Isto representaria uma adaptação para a Federação brasileira da opção que se pretende adotar para a tributação das transações realizadas entre os países da CEE.

A opção pela "câmara de compensação" tem a vantagem de eliminar os motivos de apreensão com os estímulos para o aumento da sonegação embutidas na alternativa da "alíquota zero", obviamente, não eliminando as possibilidades de sonegação.

Acrescenta, porém, novos problemas, como o da definição de mecanismos que consigam garantir, tanto a arrecadação do tributo nos estados de origem, como também da transferência do saldo devedor para o respectivo estado de destino.

Essa mudança implica em aumento do custo tributário do contribuinte exportador, dado que nessa nova realidade ele teria que recolher mais do que o faz atualmente, posto que sobre ele agora incidiria a alíquota integral.

6. As avaliações dos impactos quantitativos da adoção do princípio de destino na tributação das transações interestaduais fica seriamente comprometida pela inexistência de uma balança de comércio interestadual atualizada.

Procurando contornar este problema, o professor Fernando Rezende realizou interessante exercício, do qual podemos destacar os seguintes pontos:<sup>49</sup>

- A adoção do princípio de destino tende a produzir ganhos de arrecadação para todos os estados em que o déficit inter-regional supera em 50% o valor das exportações. Tal resultado decorre da diferença existente entre as alíquotas cobradas na fronteira. Os ganhos de arrecadação tendem a ser crescentes para saldos negativos percentualmente superiores ao mencionado.

---

49 REZENDE, 1992.

- No caso oposto de situações superavitárias no comércio inter-regional, ocorreriam perdas a partir do momento em que os superávits ultrapassam em 75% o valor das importações, alcançando índices cada vez mais elevados a partir daí.
- Os resultados seriam bastante distintos para desequilíbrios intra-regionais. 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-regional. Por razões semelhantes, a situação inversa - superávit no comércio intra-regional - produziria perdas de arrecadação desde o primeiro momento, atingindo para índices equivalentes, percentagens mais elevadas do que as relativas ao desequilíbrio nas trocas inter-regionais.
- Deduz-se das observações anteriores que o impacto da adoção do princípio do destino sobre a distribuição de 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.
- Para os estados do Sul e Sudeste, a composição do déficit comercial não afeta o resultado. A única variável relevante é o seu montante. Para esses casos, posições deficitárias produzem ganhos sempre crescentes.
- A partir dessa análise qualitativa, e do conhecimento disponível sobre o comércio interestadual do Brasil, conclui que só o efeito isolado da adoção do princípio de destino já traz ganhos de arrecadação para a maior parte dos estados brasileiros (resultado que coincide com as estimativas anteriormente realizadas por Ueda e Torres, em 1984, e Varsano, em 1987).

7. A extinção do IPI, ISS e IVVC, e a incorporação de suas bases de incidência de forma exclusiva ao ICMS, não acarreta aumento significativo da base de cálculo para o novo IVA.<sup>50</sup>

Nesse sentido, a possibilidade de manutenção da carga tributária atual destes quatro impostos pelo IVA, "coeteris paribus", só seria passível de ser alcançada através do aumento das alíquotas do novo tributo, medida que envolve grandes dificuldades de ordem política e técnica para sua efetivação (Qual seria o nível de aumento de alíquota necessário e que seria passível de ser aceito?).

50 Vale notar que a Emenda Constitucional nº 3/93, que instituiu o IPMF, também já promoveu a eliminação do IVVC a partir de 1º de janeiro de 1996, reduzindo-se a correspondente alíquota pelo menos de 3% para 1,5% ainda no exercício financeiro de 1995.

8. A respeito dos impactos resultantes da integração do IPI com o ICMS, dentro da perspectiva da criação do IVA, cite-se os seguintes comentários levantados em trabalho realizado por (Franco e Morais, 1993):

- A fusão resultaria numa maior simplificação de procedimentos por parte do contribuinte, como também numa maior racionalidade quanto aos controles que seriam unificados num só entre tributante ao invés da duplicidade que hoje acontece.
- Mesmo admitindo o IVA destino, haveria concentração da arrecadação do IVA por parte dos estados/regiões mais desenvolvidos.
- Devido à multiplicidade de alíquotas e aos momentos diferenciados de incidência dos dois impostos (IPI e ICMS), haveria uma complexidade na determinação das alíquotas do IVA, gerando uma grande diversidade das mesmas.
- Em função da ocorrência de um maior número de estágios na circulação, haveria majoração da carga tributária, com efeitos correspondentes nas próprias alíquotas.
- Devido às características intrínsecas dos dois impostos, dever-se-ia proceder a uma metodologia de cálculo para a definição das alíquotas do IVA em função da carga tributária conjunta (IPI e ICMS), o que resultaria em: grande número de alíquotas; alíquotas elevadas, que seriam ainda maior com o cálculo do IVA "por fora"; complexidade sob os aspectos da operacionalização e controle, face à obtenção de grande elenco de alíquotas em função da multiplicidade da carga tributária.
- A fusão necessariamente resultaria numa "adição" das alíquotas de IPI e de ICMS.

Uma segunda estimativa do impacto da incorporação do IPI ao ICMS foi realizada por (Quadros, 1992). Suas conclusões:

- Não ocorre aumento da base de cálculo do IVA, uma vez que ambos os tributos (IPI e ICMS) já incidem sobre o valor adicionado da produção industrial. Haveria, sim, redução da base de cálculo, dado que atualmente o IPI integra a base de cálculo do ICMS nos casos em que o produto final se destina ao consumo.
- O ganho possível de arrecadação decorreria da ocupação do espaço tributário deixado pela extinção do IPI através da majoração das alíquotas de incidência do ICMS/IVA. Basicamente, as opções seriam um aumento da alíquota média e/ou o aumento da alíquota calibrada por produto.
- Supondo-se que o espaço tributário a ser ocupado pelo IVA com alíquotas ampliadas seria o correspondente ao IPI-Outros (supondo-se que o IPI arrecadado com fumo, bebidas e

veículos continuaria tributado pela União através de "excise taxes"), o impacto máximo sobre a arrecadação global do ICMS seria um aumento da ordem de 20%, representando um ganho adicional de aproximadamente 1,4% do PIB (tomando-se por base os valores observados em 1991: carga tributária de 6,8% do PIB para o ICMS, de 2,2% do PIB para o IPI total e de 1,4% do PIB para o IPI-Outros).

- Além dos problemas com a definição do nível de alíquotas necessário para garantir este acréscimo de arrecadação com o IVA, acrescenta-se os problemas decorrentes dos produtos intermediários da cadeia produtiva e que representam parcela significativa da arrecadação do IPI-Outros. Estes produtos constituem insumos para outros setores e, conseqüentemente, vão passar a carregar "créditos fiscais" para a etapa seguinte de tributação, o que tende a arrefecer o potencial de arrecadação decorrente da fusão do IPI ao ICMS.

Os ganhos decorrentes da captação pelo IVA de parte do que é atualmente tributado pelo IPI também foi analisado por Rezende. Suas observações (Rezende, 1992):

- O impacto final vai depender da diferença de alíquota do IVA e da alíquota média do IPI para os produtos que não forem incluídos na categoria de impostos especiais. E, ainda, da participação atual do imposto sobre o consumo de produtos industrializados (cobrado nas várias etapas do ciclo de produção e comercialização) na receita estadual.

- A possibilidade de ganhos na faixa de 10 a 20% abrange um bom número de combinações. Elas referem-se a participação na arrecadação situadas no intervalo de 30 a 60% combinadas com diferenciais de alíquotas (IVA-IPI) situados entre 3 e 7%.

- Para situações extremas - elevada participação de bens de consumo industrializados na arrecadação e diferença de alíquota entre 5 e 7% - tais ganhos poderiam alcançar a faixa dos 30%.

- Espera-se ganhos maiores para os estados do Sul, Sudeste, e para os estados mais industrializados do Nordeste (Bahia, Pernambuco e Ceará). Este é um fator que possibilita reequilibrar as finanças daqueles estados que podem vir a ser mais afetados pelo efeito isolado resultante da aplicação do princípio de destino às operações interestaduais.

Uma avaliação global da proposta de fusão do IPI ao ICMS implica ainda na necessidade de considerar os impactos que a extinção do IPI acarretaria sobre a base de recursos do atual sistema de partilha da receita tributária da União para os estados e municípios através do FPE, FPM e FPEX.

Finalmente, observe-se que a extinção do IPI reduz os instrumentos para se praticar política industrial. Atualmente, a União conta com a possibilidade de se utilizar da diferenciação de alíquotas do IPI como um destes instrumentos.

9. A fusão do ISS com o ICMS traria um acréscimo de base de cálculo do novo ICMS/IVA apenas no caso dos serviços finais, logo as expectativas de ganho de receita seriam modestos. Os serviços "intermediários", de maior potencial tributário, gerarão crédito na etapa seguinte e receita líquida adicional zero para o novo IVA.

Segundo estimativa de Rezende, os ganhos de receita decorrentes da fusão do ISS com o ICMS seriam inferiores a 5% (Rezende, 1992). Em 1992, por exemplo, a receita total do ISS foi de 0,4% do PIB, correspondendo a cerca de 6% da receita total do ICMS, de 6,8% do PIB.

A extinção total ou parcial do ISS implica em grande perda de receita principalmente para os municípios grandes e/ou dinâmicos, e para os municípios das capitais. A solução para este problema exigiria o estabelecimento de transferências compensatórias estaduais e/ou federais para estas regiões.

Por conta destas implicações, recomenda-se a incorporação apenas parcial do ISS ao ICMS, notadamente no caso dos serviços nos quais a cobrança pelo tributo estadual for mais eficiente. No geral, ficariam para os municípios os serviços mais produtivos e/ou de mais fácil cobrança.

10. Estas mudanças alteram completamente a composição da receita própria e da receita disponível dos municípios, sendo muito difícil estimar *a priori* todos os impactos alocativos finais.

A extinção parcial ou total do ISS, e também do IVVC, tende a prejudicar com maior intensidade as capitais e, ainda, dos municípios do interior de maior porte e/ou mais desenvolvidos.

Por sua vez, modificações no sistema de partilha através das transferências constitucionais, em decorrência da extinção do IPI e também da adoção do sistema de cobrança do ICMS pelo princípio de destino, alteram as condições tributárias da totalidade dos municípios, dado que estes recursos são os principais componentes da receita disponível municipal.

Note-se que caso se tenha por parâmetro que as mudanças não devem alterar a receita tributária disponível de cada município, haveria uma queda do peso da arrecadação própria e o equilíbrio ficaria dependente fundamentalmente da engenharia desenvolvida para a alocação das transferências federais e estaduais.

11. A completa desoneração das exportações traria queda geral da receita do ICMS, afetando principalmente as finanças dos estados onde a atividade econômica de exportação de produtos primários e de semi-elaborados possui, relativamente, grande peso

em relação às atividades voltadas ao mercado interno. Conseqüentemente, pelo menos para certos casos mais graves, esta medida implicaria no estabelecimento de algum mecanismo de compensação através de transferências tributária.

Estimativa realizada pela Coordenação de Assuntos Econômicos da Secretaria de estado da Fazenda do Paraná, tomando por base a arrecadação do ICMS sobre as exportações no período julho de 1991 a junho de 1992, indica que a desoneração das exportações implicaria numa perda global da receita do ICMS/Brasil da ordem de 5,7%. Os estados mais prejudicados seriam: Pará (com perda de receita do ICMS de 35,7%), Espírito Santo (-30,3%), Amapá (-15,5%), Alagoas (-15,4%), Minas Gerais (-13,4%), Maranhão (-11,6%), Paraná (-8,9%), e Mato Grosso (-8,3%).

12. A desoneração dos investimentos afetaria os estados produtores de bens de capital, principalmente o estado de São Paulo. Vale notar que atualmente já se pratica uma redução das alíquotas de incidência sobre os bens de capital, o que tende a tornar menos onerosa a perda de receita decorrente da adoção desta medida.

13. A ampliação da exploração da base consumo pelo IVA/ICMS estadual entra em conflito também com duas outras propostas de tributos existentes nas propostas recentes de reforma tributária e que também pretendem incidir sobre esta mesma base.

Em primeiro lugar, existe uma proposta de criação de um adicional ao IVA para o financiamento das despesas com a seguridade social.<sup>51</sup> Em segundo lugar, há a proposta da criação de "excises taxes" de competência federal incidente sobre alguns produtos e serviços.

Aqui, o conflito aparece principalmente quanto ao nível de alíquota passível de ser praticada pelos estados. Os produtos e serviços comumente arrolados para a incidência das "excises taxes" (fumo, bebidas, veículos, energéticos etc.) representa, atualmente, a base de onde provém a maior parte da receita do ICMS.

14. Segundo conclusão do estudo do professor Fernando Rezende, uma visão de conjunto das mudanças propostas indica a possibilidade de que o IVA não venha a acarretar perdas de receita significativas para a grande maioria dos estados (Rezende, 1992):

---

51 Na proposta da Comissão, Ary Oswaldo propunha-se à criação de uma Contribuição Sobre o Valor Adicionado (CVA), onde na verdade tributava-se o lucro bruto. Atualmente, segundo entendimento da Receita Federal, esta CVA acarretaria problemas para a tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, razão pela qual passou-se a propor uma alíquota adicional ao IVA estadual. Note-se que a solução pelo adicional ao IVA implica em aumentar o peso da incidência tributária sobre as indústrias, ao mesmo tempo que não exploraria de forma adequada o potencial de tributação representado pelo sistema financeiro, o que ocorreria na proposta da CVA.

- Para os estados onde a adoção do princípio de destino possa causar perdas isoladas, as expectativas de ganhos decorrentes da incorporação do IPI e dos serviços fornecem a possibilidade de uma compensação adequada.

- A hipótese de vir a ocorrer perdas significativas de receita é limitada a poucos casos (Zona Franca de Manaus e estados com forte peso da tributação sobre a exportação para o exterior, por exemplo), cuja solução escapa às possibilidades do IVA, tendo que ser equacionados por transferências compensatórias.

Tomando-se por parâmetro a carga tributária observada em 1991, a fusão do IPI e de parte do ISS ao ICMS poderia propiciar uma carga tributária para o novo IVA entre 8 e 9% do PIB.

O IVA seria, com toda a certeza, o principal imposto do sistema tributário brasileiro em termos de volume da arrecadação. A receita própria dos estados seria fortalecida, trazendo ganhos expressivos para os propósitos de autonomia federativa.

Considerando uma carga tributária das "excise taxes" sobre fumo, bebidas e veículos da ordem de 1,0% do PIB (tomando-se por parâmetro a arrecadação do IPI sobre estes produtos), e permanecendo parte ou a totalidade do atual ISS com carga de 0,4% do PIB, a carga total de impostos sobre o consumo situar-se-ia na faixa de 10 a 11% do PIB. Níveis compatíveis com o perfil de tributação sobre o consumo observado nos países europeus.

Os impactos da adoção do IVA sobre os níveis de arrecadação poderão ainda ser maiores em decorrência de medidas que possibilitem o aperfeiçoamento da sistemática de arrecadação e uma redução significativa dos níveis atuais (elevados) de sonegação. Na hipótese disso ocorrer, poderia ser procedido a uma redução dos níveis de alíquota efetivas médias do IVA, garantindo-se um aumento da carga tributária em relação aos níveis atualmente observados. Vale lembrar que o Consumo Interno representa atualmente cerca de 3/4 do PIB brasileiro, de forma que a arrecadação dos impostos incidentes sobre essa base poderia, em tese, superar os níveis atuais, com alíquotas substancialmente reduzidas para os bens de maior grau de essencialidade.

### 4.3 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise comparada internacional é indispensável para o estabelecimento da pauta de qualquer reforma tributária que se pretenda para o Brasil, dada a tendência de crescente convergência entre os sistemas tributários em função da maior interdependência e integração econômica entre os países. Esta análise permite, ainda, destacar as divergências de nosso sistema relativamente aos paradigmas tributários dominantes nos países desenvolvidos, ao mesmo tempo que evidencia as especificidades brasileiras e as adaptações que seriam necessárias para a implementação das mudanças informadas por esse diagnóstico.

Com relação à tributação do consumo, o quadro internacional informa uma tendência crescente de tributação preferencialmente através do IVA, complementando-se a imposição sobre esta base através de "excises taxes" sobre produtos específicos de consumo final. Destacam-se como principais características do IVA europeu: incidir de forma ampla e não-cumulativa sobre toda a cadeia de produção e circulação de mercadoria e serviços; possuir incidência seletiva em função da essencialidade dos bens; onerar o consumo e não tributar os bens de capital/investimentos, caracterizando o tributo como do tipo IVA-Consumo; adotar o método de cobrança segundo o princípio de destino nas relações internacionais, desta forma não tributando as exportações.

O Brasil, desde meados dos anos 60, segue o padrão internacional de tributação do consumo através da utilização preferencial de impostos gerais centrados na sistemática do valor adicionado, em detrimento dos antigos impostos sobre vendas e faturamento. Porém, como exceção ao quadro internacional onde se adota um único IVA de competência do governo central/federal, na federação brasileira foram adotados dois IVA, um de base ampla e de competência estadual (ICM) e outro de competência federal e com base restrita aos produtos industrializados (IPI).

Esta duplicidade acarreta uma maior complexidade às possibilidades de uma eficaz administração tributária de nossos IVA. As dificuldades tornam-se ainda maiores no caso do tributo estadual, por conta da adoção de um princípio misto de origem-destino para a tributação das transações interestaduais, mecanismo que dificulta o controle da prática ilegal de sonegação, além de facilitar o aparecimento de "guerra fiscal" entre os estados.

As transformações estruturais em nosso sistema tributário promovidas pela Constituição de 1988 não promoveram uma solução para esta duplicidade de competência sobre o IVA, embora dele tenha se aproximado pela ampliação da base de cálculo do tributo estadual com o estabelecimento do novo ICMS - resultado da extinção e incorporação dos antigos impostos federais incidentes sobre transportes, comunicações, minerais, energia

elétrica e combustíveis, à base de cálculo do então denominado ICM -, e também pela adoção do princípio de seletividade para a imposição deste tributo.

O ICMS apresenta ainda duas outras distorções relativamente ao quadro internacional e às recomendações da teoria das finanças públicas. As exportações são apenas parcialmente desoneradas, permanecendo a tributação dos produtos primários e semi-elaborado (não incide sobre os produtos industrializados), o que diminui nossa competitividade internacional. Os bens de capital também são tributados (caracterizando nosso tributo como do tipo IVA-Produto Nacional Bruto), o que acrescenta um custo adicional e desaconselhável para o cálculo das decisões de investimento.

Estas distorções do sistema tributário brasileiro são agravadas pela crescente utilização de tributos em "cascata", incidentes sobre o faturamento (Finsocial/Cofins, PIS/Pasep) e, recentemente, também sobre a movimentação financeira (IPMF), em claro retrocesso relativamente aos avanços e modernização que representou a adoção da sistemática do valor adicionado no Brasil com a reforma tributária de 1967. Este processo foi ocasionado pela opção adotada para o financiamento dos gastos com a seguridade social e também como forma de explorar bases de arrecadação que se apresentam com grande potencial de arrecadação num ambiente de inflação elevada.

É praticamente impossível praticar uma desoneração plena destes tributos "em cascata" para qualquer produto e/ou serviço ao qual se pretenda isentar de tributação, como por exemplo das exportações. Desta forma, acrescenta dificuldades adicionais para a integração do Brasil às exigências atuais das trocas internacional e ao esforço de harmonização tributária necessário para o funcionamento do Mercosul e para as relações com outros blocos de comércio.

O agravamento do processo inflacionário brasileiro a partir da segunda metade da década de 80 acarretou também distorções na tributação sobre o valor adicionado. Como forma de defesa dos valores reais da arrecadação frente à corrosão provocada pela inflação (efeito Oliveira-Tanzi), foi adotada a necessária indexação dos saldos devedores do imposto. Porém, não foi adotada medida semelhante para os casos em que os contribuintes apresentem saldos credores de imposto junto ao Fisco, nem a possibilidade de monetização desses saldos. Esta opção de indexação impede o pleno funcionamento do princípio de não-cumulatividade na cobrança do imposto, prejudicando, paradoxalmente, em maior medida, as atividades econômicas às quais foram concedidas isenção e/ou imunidade tributária (exportações de produtos industrializados, por exemplo).

A arrecadação de nossos tributos sobre o valor adicionado tem crescentemente se concentrado em poucos bens e serviços, em função de facilidades administrativas e também, mais uma vez, como reação defensiva do Fisco frente às circunstâncias inflacionárias. Esta

solução para a administração do processo de arrecadação destes tributos tem afastado o sistema brasileiro das tendências internacionais de tributação do consumo através de impostos gerais, plurifásicos, forma típica do IVA-Consumo, aproximando-o de um sistema de tributação específica sobre produtos, monofásica, aos moldes das "excise taxes".

Considere-se ainda, a existência em nosso sistema tributário dos impostos municipais ISS e IVVC (este, previsto para ser extinto a partir de 1996) que também incidem sobre a base consumo. Representam impostos monofásicos incidentes sobre o faturamento bruto, possibilitando assim a ocorrência de tributação cumulativa, notadamente nas etapas intermediárias da cadeia produtiva. A venda de combustíveis e lubrificantes é tributada ao mesmo tempo pelo IVVC e ICMS. São também grandes os pontos de contato entre o ICMS e o ISS, principalmente quando ocorre prestação de serviços com fornecimento de mercadorias, o mesmo ocorrendo nos serviços intermediários que acabam sendo incluído na base de cálculo do ICMS.

Finalmente, há que se considerar as distorções de nossa tributação do consumo por conta da grande heterogeneidade e desigualdade do desenvolvimento econômico-social do país. Esta realidade dificulta a adoção de um sistema que, ao mesmo tempo, consiga equacionar as necessidades de modernização ditadas pelas tendências internacionais, com as exigências redistributivas ditadas pelo federalismo fiscal. Acrescente-se, ainda, o estreitamento da base - consumo alcançada pelos IVA brasileiros, por conta das dificuldades de tributação do produto agrícola e do comércio varejista, pelo peso das atividades informais e ilegais, pela superação da indústria pelos serviços etc.

Todo este conjunto de distorções permite explicar os resultados encontrados nos estudos sobre incidência tributária no Brasil, que apontam grande dispersão da carga tributária setorial por empresas e produtos. Justificam ainda a percepção pelos contribuintes de carga tributária alta e heterogênea, quando, ao mesmo tempo, a análise comparada revela que nossa carga tributária macroeconômica apresenta-se baixa e estável em relação aos valores e à evolução observada na OCDE.

A reaproximação do sistema tributário brasileiro às recomendações teóricas e tendências internacionais é de difícil solução. A correção das distorções existentes tende a implicar em perda de arrecadação, ao menos num primeiro momento, o que entra em choque com as medidas pragmáticas recorrentemente adotadas para a geração de receita adicional para os cofres públicos, as quais são causa do aparecimento e agravamento de boa parte destas mesmas distorções. Vale dizer, as exigências que motivam uma reforma tributária não correspondem necessariamente às exigências de receita motivadas por um ajuste fiscal de curto prazo.

Tomando-se por base as tendências internacionais de tributação do consumo, as

reformulações necessárias em nosso sistema tributário, que em grande medida independem de modificações no texto constitucional, implicam em grandes mudanças frente à nossa realidade atual.

Inicialmente, recomenda-se a extinção, ou no mínimo a diminuição da importância, das formas de tributação "em cascata" existentes em nosso sistema tributário, expressas nos tributos incidentes sobre o faturamento e sobre a movimentação financeira.

O aperfeiçoamento de nossa tributação do valor adicionado implica na fusão e extinção, total ou parcial, do IPI, ISS, IVVC a um novo ICMS/IVA de competência estadual, que permaneça seletivo em função da essencialidade dos bens, que não onere os investimentos, e que seja cobrado mediante o princípio de destino nas exportações e nas transações interestaduais.

Esta modernização que por si só já se apresenta de difícil implementação pelas mudanças administrativas e financeiras que promove nas finanças estaduais e municipais, torna-se ainda mais problemática pela tendência de que a base consumo venha a ser também tributada por "excise taxes" federais e, ainda, por um adicional do IVA utilizado para o financiamento do orçamento da seguridade social e que substituiria os tributos sobre o faturamento.

Do ponto de vista das finanças federais, estaduais e municipais, o alcance e o impacto dessas mudanças tem que ser analisado conjuntamente com as reformulações pretendidas na definição tanto da competência nos demais tributos do sistema tributário, como também nos mecanismos de partilha da receita tributária entre os vários níveis de governo.

Estas são algumas conclusões do estudo empreendido, e que certamente estarão presentes no debate das propostas de reforma tributária para o Brasil.

## ANEXO A: IPI

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:

- 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/Centro-Oeste.

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

Os Quadros 6 e 7 apresentam algumas estatísticas para a arrecadação do IPI.

Quadro 7  
Arrecadação do IPI  
Brasil, 1970/1992

Discriminação	Média 1970/75	Média 1975/80	Média 1980/85	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992
Em % do PIB	4,02	2,74	1,90	1,74	2,07	2,33	2,02	2,04	2,35	2,15	2,28

Fonte: Contas Nacionais (DECNA/FIBGE), MEFP/DTN/SIAFI, Secretaria da Receita Federal.

Quadro 8  
Arrecadação do IPI, discriminado por principais produtos  
Brasil, 1990/1992

Discriminação	1990		1991		1992	
	Milhões de US\$ DEZ./90	%	Milhões de US\$ DEZ./90	%	Milhões de US\$ DEZ./90	%
1. IPI-Fumo	1.574,7	17,0%	1.598,7	18,5%	1.603,5	18,4%
2. IPI-Bebidas	900,9	9,7%	800,8	9,3%	947,2	10,9%
3. IPI-Veículos	666,0	7,2%	583,8	6,8%	747,3	8,6%
4. IPI-Outros	6.110,0	66,0%	5.651,4	65,4%	5.422,1	62,2%
5. Total	9.251,6	100,0%	8.634,7	100,0%	8.720,0	100,0%

Fonte: Elaboração própria a partir de informações da Secretaria da Receita Federal.

Nota: Valores deflacionados mês a mês pelo IGP/DI-FGV, e convertidos para US\$ pela taxa de câmbio de DEZ./90 = 156,58 Cr\$/US\$.

Destaque-se que a arrecadação do IPI concentra-se em apenas três produtos (IPI-fumo, bebidas e veículos), responsável por mais de 1/3 da receita total do imposto.

O Projeto de Reforma Fiscal apresentado pelo Governo Federal em 1992,<sup>52</sup> 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. Aqui, cabe destacar duas observações:

- O aumento da arrecadação do ICMS (IVA) decorrente deste processo, *coeteris paribus*, teria como limite superior uma receita adicional da ordem de 1,5% do PIB, a ser obtido mediante o aumento das alíquotas do imposto estadual, dado que não ocorre aumento da base de cálculo.

<sup>52</sup> Proposta elaborada pela Comissão Executiva da Reforma Fiscal, coordenada por Ary Oswaldo Mattos Filho. Nesta proposta, estendia-se a criação das "excises taxes" também para energia, telecomunicações e combustíveis (Ver Gazeta Mercantil, 7/7/92).

- As "excises taxes" sobre bebidas, fumo e veículos, proporcionariam um nível de receita semelhante à receita do IPI que atualmente fica disponível ao Tesouro Nacional após as transferências constitucionais,<sup>53</sup> além de ficar extremamente facilitado e concentrado o processo de arrecadação.

Substituto do imposto de consumo, criado pela Emenda Constitucional nº. 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 adicionado.

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

A hipótese de incidência, e respectiva base de cálculo, do IPI é constituída por:<sup>54</sup>

- O 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.

- A 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.<sup>55</sup>

- 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 arrematado.

O imposto incide sobre o produto industrializado. Para efeitos da tributação 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 consumo.<sup>56</sup>

---

53 Por exemplo, em 1992, por um lado, a receita da arrecadação do IPI-fumo-bebidas-veículos totalizou 0,86% do PIB, e por outro, a receita do IPI que ficou efetivamente disponível para o Governo Federal após as transferências constitucionais foi da ordem de 0,98% do PIB (43% da receita total do IPI).

54 MACHADO, 1993, pp. 225-226, 230-237.

55 Ressalte-se que quaisquer importâncias expressas nas notas fiscais a título de descontos, diferenças ou abatimentos, ou que forem objeto de compensação contábil ou extra-contábil, não poderão ser deduzidos do valor da operação, sobre o qual incide o IPI (Lei nº 7.798/89) MEFP/SNP/DOU/CEPO, 1991, p. 64.

56 O regulamento do IPI (Decreto Lei nº 87.981, de 23/12/82) define, de forma ampla, o que considera como produto industrializado para efeitos da

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

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 anualidade.

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%.<sup>57</sup>

As isenções e benefícios fiscais concedidos no âmbito do IPI são decorrentes de legislação federal (lei, decreto-lei, instrução normativa do Ministério da Fazenda), podendo-se destacar, como exemplos, e segundo o vigente em 1991, os seguintes:<sup>58</sup>

- A permissão para que os estabelecimento industriais de empresas siderúrgicas creditem-se, a título de incentivo fiscal, de importância igual a 47,5% da diferença, em cada período de apuração, entre o valor do IPI incidente sobre as saídas dos produtos derivados de aço e o crédito do referido imposto (Lei 7.988/89).
- As empresas que exportarem produtos de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno, farão jus ao crédito do IPI (Instrução Normativa MF nº. 60/89).
- Receberão os créditos decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI aqueles estabelecimentos que realizarem operações no mercado interno que sejam isentos, não tributáveis ou a alíquota zero. Tal recebimento poderá ser efetuado na forma de compensação dos débitos ou, caso os créditos sejam maiores, o ressarcimento será feito em dinheiro pela Receita Federal (Instrução Normativa nº. 125/89).

---

tributação do IPI. Ver os respectivos artigos em MACHADO, 1993, pp. 226-229.

57 Por exemplo, seguindo as alíquotas fixadas pelo Decreto nº 97.410/88, em vigor a partir de 01/01/89, possuíam alíquota zero, as massas alimentícias, calçados, café torrado, cereais, milho, trigo, aveia, arroz, produtos farmacêuticos e produtos minerais, enquanto sobre as perfumarias incidia uma alíquota de 77,0%, ou de 110,0% para as cervejas e de 328,27% para cigarros. MEFP/SNP/DOU/CEPO, 1991, 64-65.

58 Lista abrangente, vigente em 1991, pode ser observada em MEFP/SNP/DOU/CEPO, 1991, pp. 65-68.

- É concedida a redução de 50% do IPI incidente sobre equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos de fabricação nacional, bem como seus acessórios, sobressalentes e ferramentas que acompanhem esses bens, quando adquiridos por empresas industriais para integrar seus ativos imobilizados, para emprego no processo produtivo em estabelecimentos industriais (Decreto nº. 99.073/90).

- São isentos do IPI os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus (Decreto nº. 87.981/82).

- São também isentos: tratores, máquinas e implementos agrícolas (Decreto nº. 97.410/88); a aquisição de táxis (Lei nº. 8.000/90 e Portaria nº. 311/90); os caminhões e utilitários de fabricação nacional que se destinem ao transporte de cargas, quando adquiridos por autônomos (Lei nº. 8.000/90); gêneros alimentícios de primeira necessidade (Lei 8.032/90).

O IPI, seguindo procedimento idêntico ao adotado para o ICMS, constitui-se num imposto não-cumulativo. Nos termos da Constituição de 1988, o IPI "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores" (Art. 153, Parágrafo 3º., item II).<sup>59</sup>

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 contribuinte.

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, adotando o 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.<sup>60</sup>

Considera-se como contribuinte do IPI.<sup>61</sup>

---

<sup>59</sup> Nos termos do Código Tributário Nacional, "o imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente a produtos nele entrados" (Art. 49). Ainda no CTN, explica-se que o "saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes (Art. 49, Parágrafo único). MACHADO, 1993, pp. 237-238.

<sup>60</sup> Ressalte-se, porém, que o ICMS é que representa o tributo nacional mais próximo do IVA europeu, principalmente pela ampla abrangência de sua base de incidência, além de também ser não-cumulativo e adotar a seletividade para a imposição das alíquotas. No caso, as diferenças principais com o IVA europeu ficam por conta de sua incidência sobre os bens de capital e sobre as exportações (excluídas as de produtos industrializados).

<sup>61</sup> MACHADO, 1993, p. 239.

- O importador ou o que a lei equiparar.
- O industrial ou quem a lei equiparar.
- O comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos industriais ou a estes equiparados.
- O arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.
- Considera-se como contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante (CTN, Art. 51 e seu parágrafo único).<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> Da mesma forma que no caso do ICMS, considera-se cada estabelecimento, por ficção legal, como contribuinte autônomo do IPI. Esta é uma solução prática para a administração tributária destes impostos, dado que, em muitos casos, a empresa possui mais de um estabelecimento, e algumas vezes até estabelecimentos destinados a atividades diversas (agrícolas, comerciais, de prestação de serviços etc.). MACHADO, 1993, p. 239.

## ANEXO B: ISS E IVVC

O ISS e o IVVC são impostos de competência municipal, tendo função predominantemente fiscal e representando importante fonte de recursos tributários para os municípios, principalmente para as capitais e os municípios maiores.

Conforme apresentado anteriormente (Quadros 1 e 2), considerando o conjunto dos municípios, verifica-se que a carga tributária do ISS, em 1991, foi da ordem de 0,43% do PIB, representando cerca de 32,1% da arrecadação tributária própria municipal, ou 42,2% da carga de impostos municipais. O IVVC, com carga de 0,07% do PIB, para os mesmos indicadores, representou, respectivamente, 5,2 e 6,9%.

Estes indicadores evidenciam as dificuldades que se apresentam para promover qualquer alteração constitucional na competência municipal, como por exemplo para viabilizar a proposta de fusão/extinção do ISS e IVVC ao ICMS (IVA), e, ao mesmo tempo, não comprometer as finanças dos municípios.

No período recente, verifica-se, inclusive, grande esforço tributário dos municípios, que não encontra paralelo, nem na experiência municipal passada, muito menos na comparação com o desempenho dos outros níveis de governo. Este fato tende a aumentar, em termos relativos, o grau de autonomia tributária-financeira dos municípios.<sup>63</sup>

---

<sup>63</sup> Estudos recentes indicam que este desempenho foi resultado, principalmente, da arrecadação desenvolvida nas capitais, e também nos municípios de grande porte e outros do interior do Centro-Sul. AFONSO, José Roberto Rodrigues, "Arrecadação Tributária Própria das Capitais - Evolução Recente: 1988/91". abr./92, mimeo.

Quadro 9  
 Estimativa da arrecadação tributária municipal, discriminada por principais tributos  
 Brasil, 1988-1991

Em percentagem do PIB

Discriminação	1988	1989	1990	1991
Total dos municípios	0,60	0,59	0,94	1,34
ISS				0,43
IVVC				0,07
IPTU				0,35
Taxas				0,20
ITBI				0,09
Municípios das Capitais	0,29	0,31	0,52	0,68
ISS	0,20	0,20	0,30	0,30
IVVC		0,02	0,03	0,03
IPTU	0,06	0,04	0,10	0,20
Taxas	0,03	0,02	0,06	0,10
ITBI		0,03	0,04	0,04

Fonte: Contas Nacionais (DECNA/FTBGE) e Abrasf.

Os Quadros 9, 10, 11 e 12, 13 e 14 permitem uma maior qualificação do papel do ISS e do IVVC na composição do orçamento municipal, não só em termos de receita própria, mas também da totalidade da receita tributária disponível (incluem as transferências constitucionais recebidas da União e dos estados). No caso, utilizou-se, pela disponibilidade de informações, do caso do estado de São Paulo, procurando verificar com um maior nível de detalhes, o espaço orçamentário destas duas fontes de recursos dentro do universo extremamente diferenciado de realidades municipais.<sup>64</sup>

64 A bibliografia básica utilizada foram as publicações da FSEADE, "Anuário Estatístico do estado de São Paulo - 1991". São Paulo, FSEADE, 1993 e "A Reforma Tributária de 1988 e os municípios do estado de São Paulo". São Paulo, Série Estudos Municipais, mai./1993.

**Quadro 10**  
**Municípios do estado de São Paulo**  
**Receita tributária municipal disponível, por regiões administrativas, em 1990**

Discriminação	Valores em Milhões de US\$					Receita Tributária Disponível 6=3+4+5
	Receita Própria			Transf. União	Transf. Estado	
	ISS	IVVC	Total			
1	2	3	4	5	6=3+4+5	
ESTADO DE SÃO PAULO	942,0	128,9	1.747,4	908,8	3.432,9	6.089,0
Região Metropolitana	739,6	73,1	1.229,0	219,2	1.861,6	3.309,9
RA Registro	0,6	0,4	7,4	13,6	11,8	32,8
RA de Santos	39,2	5,2	121,9	34,9	144,2	300,9
RA de S.J. dos Campos	19,1	6,3	57,4	59,6	169,2	286,2
RA de Sorocaba	18,4	5,0	50,1	85,0	172,9	308,0
RA de Campinas	71,3	20,2	143,2	147,4	528,3	819,0
RA de Ribeirão Preto	14,8	3,8	31,4	30,7	79,5	141,5
RA de Bauru	7,1	2,7	14,9	41,5	67,8	124,2
RA de S.J. Rio Preto	6,7	2,6	21,4	69,7	79,0	170,0
RA de Araçatuba	4,0	1,3	12,3	36,2	43,5	92,0
RA de Pres. Prudente	6,1	1,6	13,2	47,4	48,6	109,2
RA de Marília	4,1	1,9	14,7	45,9	61,4	122,1
RA Central	5,5	2,3	13,5	33,5	79,7	126,6
RA de Barretos	2,7	0,8	7,3	18,0	40,8	66,0
RA de Franca	3,0	1,4	9,6	26,3	44,6	80,5

Fonte: FSEADE, "Anuário Estatístico do estado de São Paulo - 1991".  
 São Paulo, FSEADE, 1993.

Notas: a) Valores convertidos para US\$ pela taxa de câmbio média de 1990: Cr\$/US\$ 68,30.

b) Receita Própria Total = ISS + IVVC + IPTU + ITBI + Taxas pelo Exercício do Poder da Polícia + Taxas pela Prestação de Serviços + Contribuição de Melhoria.

c) Transferências da União = FPM + Apropriação do IR retido na fonte + Cota-Parte do ITR + Cota-Parte do IOF-ouro.

d) Transferências do estado = Cota-Parte do ICMS + Cota-Parte do FPEx + Cota-Parte do IPVA.

Quadro 11  
Municípios do estado de São Paulo  
Receita tributária municipal disponível per-capita, discriminada por regiões  
administrativa, em 1990

Valores em US\$ médios de 1990

Discriminação	Receita Própria			Transf. União	Transf. Estado	Receita Tributária Disponível
	ISS	IVVC	Total			
ESTADO DE SÃO PAULO	30,0	4,1	55,7	29,0	109,5	194,1
Região Metropolitana	48,5	4,8	80,6	14,4	122,0	216,9
RA Registro	2,5	1,9	32,1	58,9	51,2	142,2
RA de Santos	32,8	4,4	102,0	29,2	120,7	251,8
RA de S.J. Campos	11,6	3,8	34,9	36,2	102,7	173,8
RA de Sorocaba	9,2	2,5	25,0	42,5	86,4	153,9
RA de Campinas	16,1	4,6	32,3	33,3	119,2	184,8
RA de Ribeirão Preto	16,7	4,3	35,3	34,6	89,5	159,4
RA de Bauru	8,6	3,3	18,1	50,4	82,4	150,9
RA de S.J. Rio Preto	5,9	2,3	19,0	61,7	70,0	150,7
RA de Araçatuba	6,4	2,1	20,1	58,9	70,8	149,8
RA de Pres. Prudente	8,3	2,2	18,0	64,6	66,3	148,9
RA de Marília	5,2	2,4	18,7	58,3	78,0	155,0
RA Central	7,5	3,2	18,5	46,0	109,5	174,0
RA de Barretos	7,4	2,4	20,4	50,2	113,8	184,4
RA de Franca	5,5	2,6	17,8	48,8	82,6	149,1

Fonte e Notas: Ver Quadro 9.

Quadro 12  
Municípios do estado de São Paulo  
Participação das transferências constitucionais e do ISS na receita disponível  
municipal, discriminado por regiões administrativa, em 1985 e 1990  
Em percentagem

Discriminação	1985			1990		
	Transf. União	Transf. estado	ISS	Transf. União	Transf. estado	ISS
ESTADO DE SÃO PAULO	14,34	45,32	14,40	12,98	49,03	13,45
Região Metropolitana	6,40	46,46	21,16	5,70	48,43	19,24
RA Registro	45,53	28,94	2,48	37,27	32,39	1,60
RA de Santos	9,40	35,05	13,06	9,83	40,62	11,05
RA de S.J.dos Campos	20,24	52,55	5,00	18,94	53,77	6,07
RA de Sorocaba	29,91	44,29	3,97	24,30	49,43	5,25
RA de Campinas	17,20	50,20	8,19	16,04	57,49	7,76
RA de Ribeirão Preto	19,86	44,88	9,45	18,77	48,62	9,08
RA de Bauru	31,26	44,10	4,14	30,03	49,08	5,11
RA de S.J. Rio Preto	37,48	32,23	3,78	36,45	41,34	3,51
RA de Araçatuba	36,66	36,71	2,81	34,73	41,72	3,79
RA Pres. Prudente	40,29	34,97	3,53	39,50	40,51	5,06
RA de Marília	33,21	37,47	3,07	31,73	42,44	2,81
RA Central	23,07	51,20	4,27	22,19	52,83	3,62
RA de Barretos	28,97	45,97	3,76	24,01	54,49	3,56
RA de Franca	29,94	43,56	3,10	27,29	46,22	3,09

Fonte: FSEADE, "A Reforma Tributária de 1988 e os municípios do estado de São Paulo". São Paulo, FSEADE, mai./1993.

Quadro 13  
Municípios do estado de São Paulo  
ISS per capita e taxa de crescimento, discriminado por regiões administrativas,  
para 1985 e 1990

Valores em US\$ Médios de 1991

Regiões Administrativas	ISS per capita		Taxa de crescimento (1990/1985)
	1985	1990	
ESTADO DE SÃO PAULO	20,08	26,45	31,69%
Região Metropolitana	32,01	42,54	32,91%
RA Registro	2,19	2,22	1,39%
RA de Santos	27,57	28,90	4,84%
RA de São José dos Campos	6,27	10,29	64,15%
RA de Sorocaba	4,11	8,12	97,59%
RA de Campinas	10,97	14,32	30,54%
RA de Ribeirão Preto	11,87	14,83	24,89%
RA de Bauru	4,78	7,54	57,99%
RA de São José do Rio Preto	4,46	5,21	16,71%
RA de Aracatuba	3,06	5,62	83,74%
RA de Presidente Prudente	3,77	7,20	91,09%
RA de Marília	3,65	4,51	23,47%
RA Central	5,56	6,65	19,62%
RA de Barretos	4,97	6,59	32,51%
RA de Franca	3,49	4,89	39,95%

Fonte: FSEADE, "A Reforma Tributária de 1988 e os municípios do estado de São Paulo". São Paulo, FSEADE, maio de 1993, Série Estudos Municipais.

OBS: Valores corrigidos pelo IGP-DI/FGV.

Taxa de Câmbio Média de 1991: CR\$/US\$ 408,73.

Quadro 14  
Municípios do estado de São Paulo  
ISS "per capita" e taxa de crescimento, discriminado segundo o tamanho da população  
do Município, para 1985 e 1990

Valores em US\$ Médio de 1991

Discriminação	ISS per capita		Taxa de Crescimento (1990/1985)
	1985	1990	
ESTADO DE SÃO PAULO	20,08	26,45	31,69%
Município de São Paulo	41,90	57,05	36,15%
Municípios Pop. Acima de 200.000 (*)	15,86	20,39	28,60%
Municípios Pop. 50.001 a 200.000	8,50	11,39	34,01%
Municípios Pop. 20.001 a 50.000	3,76	6,02	60,27%
Municípios Pop. ate 20.000	1,60	3,04	90,44%

Fonte: FSEADE, "A Reforma Tributária de 1988 e os municípios do estado de São Paulo". São Paulo, FSEADE, Série Estudos Municipais, maio de 1993.

OBS: Valores corrigidos pelo IGP-DI/FGV.

Taxa de Câmbio Média de 1991: Cr\$/US\$ 408,73.

Nota: (\*) Exclusive o município de São Paulo.

Destaque-se as seguintes observações das estatísticas apresentadas nestes quadros:

- Verifica-se, claramente, os efeitos positivos do aumento da partilha de recursos advindos com a Constituição de 1988, principal determinante do expressivo aumento da receita disponível municipal. As transferências constitucionais federais e estaduais representam, em conjunto, não menos que 50% da receita tributária disponível dos municípios. As transferências constitucionais estaduais, basicamente compostas pela cota-municipal do ICMS, representam, isoladamente, na grande maioria dos casos, o principal item da receita tributária disponível dos municípios, com uma participação de pelo menos 40% nesta. As transferências federais aumentam seu peso, na medida em que diminui o tamanho do município.
- As receitas tributárias próprias representam uma parcela relativamente menor das receitas municipais, sendo mais importantes nos municípios maiores e nas regiões mais desenvolvidas.
- O ISS, isoladamente, representa a principal fonte de receita tributária de competência municipal. Agregando-se o IVVC, fica ainda mais claro a importância, como fonte de receita própria, dos impostos municipais incidentes sobre a produção e a circulação.
- O ISS praticamente manteve seu peso relativo na receita disponível municipal entre 1985 e 1990, crescendo a taxas próximas da receita disponível total, o que revela grande esforço arrecadador.

- É grande o diferencial de receita *per capita* entre os municípios e regiões do estado. No caso do IVVC, nota-se uma menor dispersão, o contrário do que se verifica para o ISS. Porém, observa-se também, que o esforço de arrecadação do ISS foi expressivo para todos os municípios, tendendo a ser maior quanto menor o tamanho da população municipal.

## B.1 - ISS

O ISS foi criado com a Emenda Constitucional nº. 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, item IV).

Estabeleceu ainda que cabe à lei complementar excluir da incidência do ISS nas exportações de serviços para o exterior (CF de 1988, Art. 156, Parágrafo 4º., item 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 realizadas fora do território nacional.

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, e isto de uma forma taxativa (inicialmente através da lista de serviços apresentada no Decreto Lei nº. 406/68, alterada pelo Decreto Lei nº. 834/69, e atualmente definida na Lei Complementar nº. 56/87).<sup>65</sup>

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

<sup>65</sup> Este tem sido um ponto de sérias 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 atual lista de serviços atingidos pelo ISS, de 1987, está apresentada em MACHADO, 1993, pp. 305-312.

caráter profissional. O contribuinte do ISS é o prestador de serviço e a base de cálculo, o preço do serviço, portanto, tributando as vendas dos serviços definidos na lista.

Como já foi discutido anteriormente, quando ocorre prestação de serviços envolvendo o fornecimento de mercadorias, incide de forma conjunta o ICMS e o ISS.

Vale notar que a extinção do ISS e sua incorporação ao ICMS, na perspectiva de criação de um amplo IVA, não gerará aumento significativo da base de cálculo do imposto estadual, posto que nos serviços intermediários (os de maior potencial de arrecadação, com destaque para o setor de construção civil) os débitos gerarão créditos correspondentes, anulando os efeitos líquidos em termos de aumento da arrecadação. Somente resultaria em aumento da base de cálculo do ICMS a incorporação dos serviços realizados diretamente para consumo final. Desta forma, o impacto sobre a arrecadação global dependerá da possibilidade de imposição pelo novo ICMS (IVA) de alíquotas maiores sobre os serviços destinados ao consumo final.<sup>66</sup>

A base de cálculo do ISS está intimamente ligada ao tipo de contribuinte do impostos. Assim:<sup>67</sup>

- 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-empresas 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.

---

<sup>66</sup> Em pesquisa recentemente realizada sob a coordenação de José Roberto Afonso, estimou-se que apenas 1/3 da atual arrecadação do ISS representaria acréscimo de base de cálculo para o ICMS, na hipótese de extinção do ISS e imposição do ICMS sobre os serviços em geral. AFONSO, 1992.

<sup>67</sup> MACHADO, 1993, pp. 313-314.

A Constituição de 1988, remete igualmente para a lei complementar a tarefa de estabelecer as alíquotas máximas do ISS (Art. 156, Parágrafo 4º., item I). Dentro deste limite, os municípios podem estabelecer as alíquotas do ISS vigente em seus territórios.<sup>68</sup>

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, destaque-se 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 governo.<sup>69</sup>

## B.2 - IVVC

O imposto sobre as vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel (IVVC), de competência municipal, foi instituído na Constituição de 1988 (Art. 156, item III), tendo função unicamente fiscal.

É possível traçar um paralelo entre o antigo Imposto Único Federal sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos (IULCG) e o recém-criado IVVC. O IULCG possuía como hipótese de incidência a produção, a importação, a circulação, a distribuição e o consumo. No caso do IVVC, restringiu-se a hipótese de incidência ao consumo no varejo (os demais casos, incluindo este, são alcançados pelo ICMS).

O IVVC representa ainda um caso explícito de bitributação com o ICMS, admitido expressamente pela Constituição (Art. 156, Parágrafo 3º.). Pode-se considerar o IVVC como uma espécie de adicional do ICMS incidente sobre a venda no varejo de combustíveis.<sup>70</sup>

---

68 O Ato Complementar nº 34, de 31/01/67, estabeleceu as seguintes alíquotas máximas para o ISS: execução de obras hidráulicas e de construção civil, até 2%, jogos e diversões públicas, até 10% e 5% para os demais casos. O STF, porém, de forma dividida, optou por desconsiderar a validade destes parâmetros a partir da promulgação da Emenda Constitucional nº 1, de 1969, em que pese esta decisão, na grande maioria dos municípios, as alíquotas têm se situado dentro destes limites. MACHADO, 1993, p. 313.

69 AFONSO, 1992, pp. 42-43. Acrescente-se que as isenções de ISS têm sido utilizada como arma de "guerra fiscal" entre os municípios com vistas a atrair investimentos para seus territórios.

70 Esse fato não significa, necessariamente, uma grave distorção do sistema

Assim, a extinção/fusão do IVVC ao ICMS, não representa aumento da base de cálculo do imposto estadual. E ainda, o resultado desta medida será a queda da arrecadação tributária sobre a venda de combustíveis, ao menos que seja elevada a alíquota do ICMS.

A definição do fato gerador do IVVC, realizada através de lei municipal, dá-se dentro dos limites constitucionais que prescreve que o imposto incide sobre a venda de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel. Assim, cabe ao município estabelecer, fundamentalmente, qual o conceito de vendas a varejo para efeito da tributação.

O tributarista Hugo de Brito Machado, seguindo sedimentado conceito tributário, faz alguns comentários sobre o conceito de venda a varejo e do possível alcance do fato gerador do IVVC, que ajuda no esclarecimento desta questão:<sup>71</sup>

- Venda a varejo, tradicionalmente, é considerada apenas a venda feita em pequenas quantidades.
- Assim, embora em regra a venda a varejo seja geralmente aquela efetuada ao consumidor final, nem sempre uma venda a consumidor final é uma venda a varejo.
- Por outro lado, é possível que uma venda a varejo seja feita a quem não é consumidor final, mas para uso como insumo no processo de produção e circulação de mercadorias e serviços.
- Não existe uma regra fixa para determinar qual a quantidade que caracteriza a venda a varejo, logo cabe ao aplicador da lei levar em conta o que usualmente acontece no mercado de combustíveis.
- Finalmente, considera que normalmente quem adquire combustível em grandes quantidades geralmente o faz diretamente das empresas distribuidoras, e não dos vendedores varejistas. Esta realidade facilitaria as coisas, posto que, geralmente, o IVVC não alcançaria aqueles que adquirem a mercadoria, em grande quantidade, para utilizá-las na produção de outros bens ou serviços (indústrias, empresas de transportes etc.). Evita-se assim, nos casos mais relevantes, um indesejável "efeito em cascata" do IVVC.

---

tributário, e da tributação do consumo. Nos EUA, por exemplo, a tributação sobre as vendas (segundo o princípio de tributação do valor adicionado, através da cobrança do imposto apenas quando da venda no varejo para o consumidor final) é de competência concorrente de todas as unidades federadas: a nível federal, com base mais restrita, alcançando alguns produtos específicos (principalmente álcool, tabaco, gasolina e serviços telefônicos); a nível estadual, com base abrangente, atingindo mais ou menos a totalidade dos dispêndios dos consumidores a nível do varejo, além de utilizar também de impostos seletivos sobre alguns produtos (novamente, principalmente, sobre fumo, bebidas e gasolina); e a nível local, grande parte dos municípios adotam também impostos gerais sobre as vendas no varejo e, adicionalmente, fazem uso largo de taxas especiais e de serviços que assemelham-se aos tributos sobre vendas (por conta de representarem pagamentos por aquisições feitas pelo consumidor e, no caso, vinculadas ao financiamento de bens e serviços públicos específicos). MUSGRAVE & MUSGRAVE, 1980.

71 MACHADO, 1993, pp. 301-303.

A base de cálculo do IVVC é o preço de venda a varejo do combustível fixado pelo Departamento Nacional de Combustível. Na falta desse preço, a base de cálculo será o preço efetivamente praticado pelo estabelecimento contribuinte (posto de gasolina/álcool) ao consumidor.

A Constituição de 1988 determinou que cabe à lei complementar fixar a alíquota máxima do IVVC (Art. 156, Parágrafo 4º., item I); e nesta ficou estipulado uma alíquota máxima de 3%. Dentro deste limite, cabe à lei ordinária municipal fixar a alíquota a ser cobrada.

Note-se, finalmente, que o IVVC representa um tributo de fácil administração e controle, além de forte potencial de arrecadação (medida restringida apenas pelo nível da alíquota), com pequeno espaço de sonegação e que tende a apresentar um fluxo regular de recursos para os cofres municipais.<sup>72</sup>

---

<sup>72</sup> Vale notar que a Emenda Constitucional nº 3/93 que instituiu o IPMF, também promoveu a eliminação do IVVC a partir de 1º de janeiro de 1996, reduzindo-se a correspondente alíquota, pelo menos de 3% para 1,5% ainda no exercício financeiro de 1995.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues (Coordenador)

1992 *Arrecadação tributária própria das capitais - Evolução Recente: 1988/91*. abr., mimeo.

1992 *A tributação indireta dos serviços e a criação de um imposto sobre o valor adicionado - Subsídios para o debate a reforma tributária*. RJ, set., mimeo.

AFONSO, J. R. R. e VILLELA, R.

1991 *Estimativa da carga tributária no Brasil em 1990 e sua evolução nas duas últimas décadas*. IPEA, Boletim conjuntural n.º. 13, abr.

ALUNOS do XIV Curso de Administração Tributária

1988 *Anteprojeto de Lei Complementar: imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*. RJ, SEF/Minifaz, Revista de Finanças Públicas, Ano XLVIII, n.º. 373, jan./mar., pp. 61-83.

ATALIBA, Geraldo

1977 *ICM - Não incidência sobre ato cooperativo*. SP, Revista de Direito Tributário, Editora Revista dos Tribunais, Ano 1, n.º. 22, out./dez., pp. 92-108.

ATALIBA, Geraldo e GEARDINO, Cléber

1985 *ICM - Atividade Integrada - incidência do tributo nas transferências do setor rural para a industrialização*. RJ, SEF/Minifaz, Revista de Finanças Públicas, Ano XLV, n.º. 363, jul./set. pp. 42-51.

1985 *ICM - Não incidência - Estabelecimento agroindustrial - Cana-de-açúcar industrializada pelo próprio produtor*. RJ, SEF/Minifaz, Revista de Finanças Públicas, Ano XLV, n.º. 363, jul./set. pp. 52-66.

BALEEIRO, Aliomar

1977 *Imunidade e isenções tributárias*. SP, Revista de Direito Tributário, Editora Revista dos Tribunais, Ano 1, n.º. 1, jul./set., pp. 67-100.

1977 *ICM sobre importação de bens de capital*. SP, Revista de Direito Tributário, Editora Revista dos Tribunais, Ano 1, n.º. 2, out./dez., pp. 38-53.

1978 *ISS e empresas de vigilância*. SP, Revista de Direito Tributário, Editora Revista dos Tribunais, Ano 2, n.º. 5, jul./set., pp. 7-20.

BARRETO, Aires F.

1985 *Normas sobre conflitos "criadoras" de limitações à competência tributária municipal*. RJ, SEF/Minifaz, Revista de Finanças Públicas, Ano XLV, n.º. 361, jan./mar. pp. 53-58.

BASTOS, Celso

1978 *Imunidade dos templos*. SP, Revista de Direito de Tributário, Editora Revista dos Tribunais, Ano 2, n.º. 5, jul./set., pp. 221-224.

BORGES, José Alfredo

1978 *Operações de concretagem - ICM e ISS - Delimitação dos campos de incidência*. SP, Revista de Direito de Tributário, Editora Revista dos Tribunais, Ano 2, n.º. 5, jul./set., pp. 205-216.

BORGES, José Souto Maior

1984 *Incidência do ICM sobre transferências de cana-de-açúcar para industrialização*. RJ, SEF/Minifaz, Revista de Finanças Públicas, Ano XLIV, n.º. 360, out./dez. pp. 15- 33.

1977 *ISS e serviços de vigilância prestados por empresa privada*. SP, Revista de Direito de Tributário, Editora Revista dos Tribunais, Ano 1, n.º. 2, out./dez., pp. 62-91.

1978 *ISS (Imposto Sobre Serviços) na Constituição*. SP, Revista de Direito de Tributário, Editora Revista dos Tribunais, Ano 2, n.º. 3, jan./mar., pp. 197-208.

BROOKE, Luiz Fernando van Erven der

1983 *Imposto sucessorial do ICM*. RJ, SEF/Minifaz, Revista de Finanças Públicas, Ano XLV, n.º. 363, jul./set., pp. 24-31.

CARIBÉ, Luiz Lustosa Roriz

1988 *Diferimento do ICM e seus reflexos*. RJ, SEF/Minifaz, Revista de Finanças Públicas, Ano XLVIII, n.º. 373, jan./mar., pp. 5-25.

CARVALHO, Paulo de Barros

1998 *Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM*. SP, Revista de Direito Tributário, Editora Revista dos Tribunais, Ano 2, n.º. 5, jul./set. pp. 83-100.

CASSIDATO, Albino e PICININI

1988 *Créditos fictícios*. RJ, SEF/Minifaz, Revista de Finanças Públicas, Ano XLVIII, n.º. 374, abr./jun., pp. 5-27.

COELHO, Sacha Calmon Navarro

1985 *Imunidades, apontamentos, críticas às críticas*. SP, Revista de Direito Tributário, Editora Revista dos Tribunais, Ano 9, n.º. 31, jan./mar. pp. 199-210.

COSTA, Alcides Jorge

1986 *Algumas considerações sobre a reforma tributária*. SP, Revista de Direito Tributário, Editora Revista dos Tribunais, Ano XLVI, n.º. 367, jul./set. pp. 5-8.

DAIN, Sulamis

1992 *Impasses de uma Reforma Tributária em tempos de Crise*. In VELLOSO (coordenador), *Combate à Inflação e Reforma Fiscal*. RJ, José Olympio Editora, pp. 23-73.

1993 *Visões Equivocadas de uma Reforma Prematura: O debate sobre reforma tributária brasileira na revisão Constitucional*. São Paulo, FUNDAP/IESP, mimeo.

1993 *Temas de reforma tributária: a experiência internacional e a especificidade brasileira*. São Paulo, Área de Estudos Fiscais da FUNDAP/IESP, mimeo.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio

1978 *Imunidades tributárias e impostos de incidência plurifásica, não cumulativa*. SP, Revista de Direito Tributário, Editora Revista dos Tribunais, Ano 2, n.º. 5, jul./set., pp. 67-82.

ERIS, I. e KADOTA, D.

1983 *Reforma tributária e federalismo fiscal*. Relatório de Pesquisa, Minifaz/Fipe.

FRANCO, J. A. M. e MORAIS, L. M. P.

1933 *Pequenas reflexões sobre a integração do IPI ao ICMS*. Secretaria da Fazenda do Ceará, mimeo.

KAY, J. A.

1990 *Tax Policy: a survey*, *The Economic Journal*. Inglaterra, mar.

FMI (International Monetary Fund)

1991 *Value-added tax: administrative and policy issues*. Edited by Alan Tait, Washington DC, Occasional Paper 88, oct.

FSEADE

1993 *Anuário estatístico do Estado de São Paulo - 1991*. São Paulo, FSEADE.

1993 *A reforma tributária de 1988 e os municípios do estado de São Paulo*. São Paulo, Série Estudos Municipais, mai.

GIFFONNI, F. P. C. C.

1988 *Análise do novo sistema constitucional tributário*. In PISCITELLI (Org.): *O sistema tributário na nova Constituição: da crise financeira às Perspectivas com o novo sistema*. Brasília, Editora UNB, pp. 83-100.

1987 *O novo sistema constitucional tributário e orçamentário*. RJ, SEF/Minifaz, *Revista de Finanças Públicas*, Ano XLVII, n.º. 372, out./dez., pp. 5-15.

GIFFONNI, F. P. C. C. e MARTINS FILHO, M.

1992 *Tributo único sobre o valor agregado: uma proposta inovadora para a simplificação do sistema*. Brasília, SINDIFISCO, *Tributário em Revista* n.º. 0, pp. 9-20.

GRECO, Marco Aurélio

1985 *Tributação pelo ICM do Fornecimento de Refeições*. RJ, SEF/Minifaz, *Revista de Finanças Públicas*, Ano XLV, n.º. 361, jan./mar., pp. 33-44.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha

1978 *ICM - hipótese de incidência*. SP, *Revista de Direito Tributário*, Editora *Revista dos Tribunais*, Ano 2, n.º. 5, jul./set., pp. 49-66.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda

1975 *ICM - análise e princípios estruturais*. SP, LTr.

HENRY, Eduardo Y.

1972 *Do imposto sobre serviços de qualquer natureza - Comentários sistemáticos e notas de jurisprudência*. SP, Saraiva.

JANNOTTI, Onaldo Franco

1978 *Legitimação da chamada substituição tributária "para frente"*. SP, *Revista de Direito Tributário*, Editor *Revista dos Tribunais*, Ano 2, n.º. 5, jul./set., pp. 159-178.

JUSTEN Filho, Marçal

1984 *Alguns aspectos do ICM perante a EC n.º. 23*. RJ, SEF/Minifaz, *Revista de Finanças Públicas*, Ano XLIV, n.º. 360, out./dez., pp. 14-19.

KALDOR, Nicholas

1955 *An expenditure Tax*. Londres, G. Allen.

LONGO, Carlos Alberto

- 1985 *Implicações de uma política tributária para o Governo Estadual*. RJ, SEF/Minifaz, Revista de Finanças Públicas, Ano XLV, n.º. 361, jan./mar., pp. 4-22.

MACHADO, Hugo de Brito

- 1987 *Constituinte e reforma tributária*. RJ, SEF/Minifaz, Revista de Finanças Públicas, Ano XLVII, n.º. 370, abr./jun., pp. 5-32.  
1993 *Curso de Direito Tributário*. RJ, Forense, 6ª edição.

MARTINS, Ives Gandra da Silva

- 1988 *Fornecimento de alimentação por restaurantes e estabelecimentos similares*. RJ, SEF/Minifaz, Revista de Finanças Públicas, Ano XLIV, n.º. 360, out./dez., pp. 34-45.

MARTINS, Sérgio Pinto

- 1992 *Imposto sobre serviços - ISS: normas da constituição de 1988: competência tributária para a Legislação Municipal; serviços alcançados pelo Imposto sobre Serviços*. SP, Atlas.

MCM Consultores Associados

- 1992 *O Imposto Sobre Transações Financeiros - ITF - No contexto de uma reforma tributária*. São Paulo, mimeo.

MEFP/Comissão Executiva de Reforma Fiscal

- 1992 *Questões abordadas nos estudos para a reforma fiscal*. Brasília, mimeo.

MEFP/SNP/DOU/CEPO

- 1991 *Sinopse das Receitas Públicas - 1990*. Brasília.

MELO, José Eduardo Soares de

- 1991 *O Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988*. SP, Coleção Textos de Direito Tributário Vol. 17, Editora Revista dos Tribunais Ltda.

MUSGRAVE, R. A. e MUSGRAVE, P. B.

- 1980 *Finanças públicas - Teoria e prática*. São Paulo, Editora da Universidade de São Paulo.

NEVIANI, Tarcísio

- 1979 *ISS e operações financeiras*. RJ, SEF/Minifaz, Revista de Finanças Públicas, Ano XXXIX, n.º. 339, jul./set., pp. 34-43.

PANZARINI, Clóvis

1992 *Os desajustes do ajuste fiscal*. O Estado de São Paulo, 20/07, Caderno de Economia, pp. 2.

PEDROSA, Ivo V.

1993 *Tributação do valor agregado no Brasil via ICMS: federalismo e competitividade interregional*. Estudos e Pesquisas n°. 9. Recife, IAF/Secretaria da Fazenda de Pernambuco, set.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio

1988 *Quadro comparativo do sistema tributário*. In PISCITELLI (Org.): *O sistema tributário na às Perspectiva com o Novo Sistema*. Brasília, Editora UNB, pp. 29-58.

1988 *Estudo Analítico dos Novos Dispositivos Constitucionais Tributários*. In PISCITELLI, (Org.): *O sistema tributário na nova constituição: da crise financeira às perspectivas com o novo sistema*. Brasília, Editora UNB, pp. 59-82.

PRICE WATERHOUSE

1989 *A Constituição do Brasil de 1988 comparada com a constituição de 1967 e comparada*. São Paulo, Departamento de Assessoria Tributária e Empresarial.

QUADROS, W. L.

1992 *Estimativa dos possíveis efeitos de extinção do IPI e da incorporação do IPI - outros na base de tributação do ICMS sob a perspectiva de criação de um IVA amplo*. São Paulo, mimeo.

1993 *A Atual Sistemática da Tributação através dos Impostos sobre a Arrecadação e Circulação de Mercadorias e Serviços*. São Paulo, FUNDAP/IESP, nov., mimeo.

1994 *Uma Análise Comparativa da Arrecadação do ICMS e IPI no Início da Década de 90*. São Paulo, FUNDAP/IESP, Nota Técnica, jan., mimeo.

REZENDE, Fernando

1987 *Finanças Públicas*. São Paulo, Editora Atlas S.A.

1992 *A tributação do consumo*, mimeo.

REZENDE, Fernando e SILVA, Maria da Conceição

1974 *O sistema tributário e as desigualdades regionais: uma análise da recente controvérsia sobre o ICM*. RJ, IPEA/INPES, Monografia n°. 13.

SEFAZ/SP

1991 *ICM - Princípios Básicos*. São Paulo, Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, mimeo.

SEFAZ/PR - Secretaria da Fazenda do Paraná

1993 *Estimativa de ICMS incidente sobre as exportações - julho/1991 a junho/1993*.  
Paraná, Coordenação de Assuntos Econômicos da SEFAZ/PR.

SEPLAN/PR

1986 *Temas para o projeto de reforma*. Brasília. CRETAD - Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativa da Secretaria de Planejamento da Presidência da República.

SINAFRESP - Sindicato dos Agentes Fiscais de Renda do Estado de São Paulo

1992 *Seminários: reforma tributária possível e necessária*. São Paulo, Oboré Editorial Ltda.

SHOUP, Carl S. et alii

1990 *Value added taxation in developing countries*. World Bank.

TAIT, A. A.

1991 *VAT Policy Issues: Structure, Regressivity, Inflation, and Exports*. In *IMF, Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues*. Washington D. C; Occasional Paper 88, oct. pp. 1-16.

UEDA, E. e TORRES, I.

1983 *Estrutura tributária estadual*. SP, Série Relatórios de Pesquisa, IPE/USP, cap. III.

VARSAÑO, R.

1987 *Tributação de mercadorias e serviços*. Rio de Janeiro, IPEA, TDI nº. 106.

VELLOSO, J. P. R. (coordenador)

1992 *Combate à Inflação e Reforma Fiscal. Fórum Nacional: Como evitar uma Nova Década Perdida*. Rio de Janeiro, José Olympio Editora.

VERDE, Ivan Lima

1988 *O creditamento do ICM pela diferença de alíquotas na operações interestaduais*. RJ, SEF/Minifaz, Revista de Finanças Públicas, Ano XLVIII, nº. 374, abr./jun., pp. 37-47.