TCC/UNICAMP
C253i
IE/665

# UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS

## INSTITUTO DE ECONOMIA

*IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS: EVOLUÇÃO, FALHAS E TENDÊNCIAS INTERNACIONAIS DE UM IMPOSTO SOBRE O VALOR ADICIONADO.*

**AUTORA:** Taís da Costa Carvalho
RA 930504

**ORIENTADORA:** Prof ª Rovena Maria Carvalho Negreiros

TCC/UNICAMP
C253i
IE/665

444 p.

CEDOC/IE

# APRESENTAÇÃO

O Sistema Tributário Brasileiro tem sido alvo de inúmeras discussões nos diversos segmentos da sociedade. Alguns criticam o peso da carga tributária sobre a mesma, outros seu impacto no custo da produção de bens e serviços e ainda existem os que defendem uma nova organização desse sistema para fazer frente às competências e responsabilidades do Estado para com a sociedade. A exposição de motivos da medida provisória que instituiu o Plano Real destacou entre seus objetivos o de promover reformas constitucionais, dentre elas a reforma tributária com o intuito de zerar o déficit público.

Dos catorze impostos que integram a estrutura tributária brasileira, destaca-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), dada sua enorme importância, principalmente no que diz respeito à composição da receita tributária dos Estados e do Distrito Federal e sua transferência para os Municípios, representando, em muitos casos, o principal item da composição de receita tributária municipal.

Sendo este um imposto indireto e possuindo o Brasil uma estrutura industrial oligopolista que acaba por transferir o ônus tributário ao consumidor através de preços elevados, acarreta impactos sobre a economia como um todo.

Diante desses aspectos, este trabalho tem como objetivo investigar a evolução do (ICMS), desde sua criação como Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), procurando apontar suas principais falhas quanto à eficiência de sua incidência e arrecadação. O trabalho apresenta, ainda, as

principais propostas de modificação do ICMS delineadas nos últimos anos, juntamente com as mudanças trazidas pela Lei Complementar n °87/96.

Também será feito um estudo comparativo sobre as tendências internacionais do imposto sobre o valor adicionado (do inglês VAT - Value Added Tax) para que se possa pensar em mudanças que permitam suprir as deficiências do ICMS em vigor. Este estudo concentrar-se-á, basicamente, na análise do IVA-europeu adotado pelos países da CEE e nas contribuições deste para a harmonização tributária dos países do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL.

O presente trabalho é constituído de três capítulos. O primeiro apresenta os conceitos jurídicos básicos sobre o Sistema Tributário Brasileiro, apoiado na Constituição Federal de 1988.

O segundo capítulo faz uma retrospectiva histórica sobre a origem do IVC e sua transformação em ICM até a instituição do ICMS pela Constituição Federal de 1988, analisando as características principais do ICMS e as mudanças advindas da Lei Complementar n°87/96 que veio regulamentar o referido imposto.

No terceiro capítulo são delineadas as principais propostas de reforma do ICMS apresentadas nos últimos anos e apresentadas as características do IVA europeu como exemplo a ser seguido pelo Brasil, principalmente no que se refere à harmonização tributária dos países do Mercosul. Para finalizar, serão feitas as considerações finais acerca da pesquisa em questão.

# CAPÍTULO I

## CONCEITOS JURÍDICOS BÁSICOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Estado foi criado pelo homem para cuidar de sua felicidade e satisfazer a comunidade, promovendo o Bem Comum. Para que isto seja possível, faz-se necessária a arrecadação de recursos da sociedade, sendo que os gastos orçamentários do Estado são financiados, basicamente, através da tributação, acompanhada pela emissão de títulos de dívida e contratos.

De um lado aparece o Estado com seu poder de tributar, e do outro, o Sistema Tributário, que tem como uma de suas funções principais limitar este poder, ao definir regras de atuação do Estado e do contribuinte, coibindo abusos por parte do Fisco.

Nosso Ordenamento Jurídico possui configuração piramidal, sendo que no topo da pirâmide encontra-se a Constituição Federal (e suas emendas) à qual estão subordinadas todas as demais normas. Em seguida, vêm as Leis Complementares, das quais a Lei nº 5172/66 que criou o Código Tributário Nacional é um grande exemplo. Por fim, aparecem as normas de eficácia ordinária que compreendem: as leis ordinárias, as leis delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos e as resoluções, além dos "atos legislativos do Poder Executivo".

O Código Tributário Nacional, em seu art. 3º dispõe: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Analisando-se os termos acima, tem-se:

prestação pecuniária: demonstra que o tributo é uma obrigação que deve ser paga em dinheiro, moeda.

compulsória: é obrigatório pagá-lo, não há necessidade de acordo de vontades entre as partes ( sujeito ativo e sujeito passivo).

não constitua sanção de ato ilícito: ato ilícito é todo aquele que é contrário ao Direito, sendo que sua sanção é uma pena. O tributo jamais poderá ser uma pena; deve ser cobrado a partir de ato lícito. Assim sendo, a multa não constitui um tributo, já que corresponde a penalidade pela não observância da lei.

instituída em lei: obediência ao princípio constitucional da legalidade, o qual dispõe que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei.( art. 5, II, C.F. )

cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a cobrança do tributo só pode ser feita pelo agente administrativo detentor de competência ou capacidade, o qual deverá se limitar estritamente ao que dispõe a lei.

São três os tipos de tributos cobrados no país: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Enquanto os dois últimos são vinculados, pois necessitam da atuação estatal, os impostos independem de qualquer atuação direta de contraprestação pelo poder público.

O imposto é o principal tributo na estrutura tributária e se constitue numa obrigação compulsória, instituída e cobrada pelo Estado para o financiamento de

suas atividades. Difere dos demais tributos por independer de qualquer contraprestação estatal em relação ao contribuinte.

Os impostos se dividem em:

**diretos:** não são passíveis de transferência a terceiros, sendo o contribuinte de direito também contribuinte de fato. A nível teórico, é o contribuinte responsável pelo recolhimento do imposto aos cofres públicos quem arcará com o ônus tributário. O fato gerador ocorre a partir do ganho de determinada renda ou lucro ou da existência de determinada riqueza materializada no tempo.

**indiretos:** podem ter o ônus tributário transferido a terceiro, já que há a separação entre o contribuinte de direito e o contribuinte de fato. Esta transferência depende de fatores como as estruturas de mercado, as estratégias empresariais e, principalmente, as elasticidades da demanda e oferta do bem tributado. Incidem sobre a produção, circulação e consumo de bens e serviços.

## 1.1 - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

No contexto jurídico constitucional, o poder de tributar do Estado encontra-se limitado por princípios constitucionais que têm como objetivo proteger os contribuintes de eventuais abusos e arbitrariedades por parte do Fisco. Através destes princípios, permite-se ao cidadão ficar ciente dos dispêndios que irá efetuar durante o exercício fiscal, impedindo que a necessidade de maiores recursos por parte do Estado venha a alterar as "regras do jogo". Dentre os princípios apresentados pela Constituição Federal de 1988, ao tratar das limitações do poder de tributar, os de maior relevância para o estudo em questão são:

## Princípio da Anterioridade

Impede que a cobrança de novos tributos ou o aumento de alíquotas se dê no mesmo exercício fiscal. Conforme dispõe o art.150, III, b, salvo nos casos previstos na Constituição Federal, as mudanças no quadro tributário como criação de tributos ou aumento de alíquotas só vigorarão no exercício fiscal seguinte. O objetivo principal deste princípio é que o contribuinte tenha tempo para se adaptar às novas regras impostas.

## Princípio da Irretroatividade

Princípio novo, inserido na Constituição Federal de 88 que visa impedir o efeito retroativo da lei. Acaba por vetar a cobrança ou aumento de tributo para fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, de acordo com o art. 150, III, a.

## Princípio da Legalidade

Estabelece que a cobrança ou aumento de tributo só se dá em função de lei. Consiste garantia suprema ao contribuinte, já que só o obriga a pagar tributos instituídos em lei. Na Constituição Federal de 88 há dois incisos, de artigos diferentes, que vêm explicitar este princípio:

**art. 5, II: Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.**

**art. 150, I: (É vedado à União, aos Estados e aos Municípios) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça**

## Princípio da Isonomia

Novidade introduzida na Constituição Federal de 88, estabelecendo que os contribuintes que se encontrem em situação equivalente devem ser tratados de forma igual.Também conhecido como princípio da eqüidade, envolve a questão

de como deve ser distribuído o ônus tributário de acordo com os conceitos de igualdade, capacidade contributiva e redistribuição de renda.

## 1.2 - COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS CONSTITUCIONAIS

As competências tributárias correspondem ao poder de tributar. Este poder é outorgado à União, aos Estados e aos Municípios através da Constituição Federal e é exteriorizado através de leis. Cabe ressaltar que a competência tributária é indelegável (não pode ser transferida), imprescritível (o não exercício da competência não faz perder o direito a ela) e irrenunciável (o ente pode não utilizar-se dela, sem que isso corresponda à renúncia).

A Constituição Federal de 88 apresenta a seguinte distribuição de competência acerca dos impostos:

**DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO:**

I- Imposto sobre Importação (II)

II-Imposto sobre Exportação (IE)

III-Imposto de Renda (IR)

IV-Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

V-Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Imobiliários (IOF)

VI- Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)

VII-Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) - ainda não instituído por lei complementar

**DE COMPETÊNCIA DOS ESTADOS:**

I- Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

II-Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis,* Heranças e Doações (ITCMD)

III-Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

**DE COMPETÊNCIA DOS MUNICÍPIOS:**

I-Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbanas (IPTU)

II-Imposto sobre a Transmissão *Intervivos* de Bens Móveis e Direitos a Eles Relativos (ITBI)

III-Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

## 1.3 - REPARTIÇÃO DE RECEITAS

Dada a competência tributária da União, Estados e Municípios, é importante ressaltar que os entes arrecadadores, não ficam com o total de sua arrecadação.

Do total arrecado pelos Estados, apenas 75% do ICMS e 50% do IPVA ficam com os mesmos para fazer frente a seus gastos, sendo o montante restante transferido aos Municípios. Estes, contam, ainda, com 22,5% da arrecadação do IPI e IR, através do Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Aos Estados, porém, ainda são destinados 21,5% da receita proveniente do Fundo de Participação dos Estados (FPE), que também conta com recursos do IR e do IPI, sendo que às regiões Nordeste, Centro-Oeste e Norte são transferidos 3% da receita destes dois impostos.

## QUADRO I – A SISTEMÁTICA DE TRANSFERÊNCIAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

| |
|---|
| **I -Da União para os Estados e DF** |
| 1- 21,5% da arrecadação somada do IR e do IPI para o Fundo de Participação dos Estados (FPE) |
| 2- 10% da arrecadação do IPI para o Fundo de Ressarcimento dos Estados Exportadores (FPEX) |
| 3- 66,66% da Contribuição do Salário-Educação |
| 4- 30% do IOF-Ouro |
| 5- 100% do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) pelo Tesouro local |
| 6- 20% de outros tributos que sejam criados pela União |
| **II- Da União para os Municípios** |
| 1- 22,5% da arrecadação somada do IR e IPI para o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) |
| 2- 50% da arrecadação do ITR |
| 3- 100% do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) pelo Tesouro local |
| 4- 70% IOF-Ouro |
| **III- Dos Estados para os Municípios** |
| 1- 25% dos recursos de FPEX recebidos pelos Estados da União (equivalentes a 2,5% do IPI) |
| 2- 25% da arrecadação do ICMS |
| 3-50% do IPVA |
| **IV- Outras Transferências e Recursos Partilhados** |
| 1- Compensação financeira pela extração de minerais; o produto da arrecadação deve ser distribuído: 23% a Estados e DF; 65% a Municípios |
| 2- Compensação financeira pela exploração de recursos hídricos; o produto da arrecadação deve ser distribuído: 45% aos Estados e DF; 45% aos Municípios |
| 3- Compensação financeira pela exploração de petróleo, xisto, betuminoso e gás natural; o produto da arrecadação deve ser distribuído: 70% aos Estados produtores; 20% aos Municípios produtores; 10% aos Municípios com instalações de desembarque |

**FONTE: Barrera e Roarelli (1995)**

## 1.4 - A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Federal de 1988 trouxe inegáveis avanços no campo tributário. Além de apresentar os princípios da isonomia e da irretroatividade, a proibição de se usar tributo para fins de confisco foi outra novidade de relevante importância introduzida pela referida Carta Magna de 1988.

Houve, ainda, uma redução no número de impostos de dezesseis para catorze, sendo que o ICMS veio extinguir seis impostos indiretos (ICM, ISTR, ISC, IULC, IUEE e o IUM.) por outro de base ampliada incidente sobre o valor agregado. Ocorreu, ainda, a mudança da estrutura anterior que continha cinco impostos diretos e onze indiretos para sete impostos de cada tipo. Cabe lembrar que os diretos são teoricamente mais progressivos, enquanto os indiretos são mais regressivos.

A divisão dos impostos tomou a seguinte distribuição:

**Impostos diretos**: IR, Grandes Fortunas, *Causa Mortis* e Doação, ITR, IPTU, *Intervivos* e IVA .

**Impostos indiretos**: Importação, Exportação, IPI, IOF, ICMS, ISS e o Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis, revogado pela Emenda Constitucional nº 3/93.

A tônica da C.F. de 88, porém, foi a valorização do federalismo, para que se pudesse reverter o processo de centralização tributária da União ocorrido entre os anos de 1968-1975 durante o regime militar. O processo de redemocratização política do país trouxe a ela a alteração dos critérios e níveis de partilha de receitas da União, dando maior autonomia a Estados e Municípios. No tocante ao federalismo, Oliveira (1995b) faz uma análise da distribuição das competências

tributárias. Esta teve um grande avanço, pois o sistema anterior possuía uma enorme centralização dos impostos na esfera federal, relegando aos Estados e Municípios as transferências da União. A partir de 88, a União teve uma redução de seu campo de competência de onze impostos para sete.

Os Municípios passaram de dois para quatro impostos e os Estados tiveram sua base tributária ampliada, mesmo sem aumento no número de impostos de sua competência.

A proibição da União conceder isenções de tributos de competência estadual ou municipal acabou, por sua vez, retirando resquícios do autoritarismo, além de ampliar a autonomia na administração destes tributos pelos entes competentes.

Grande responsável pela redução da competência da União e pelo aumento da base tributária dos Estados foi o ICMS. Houve a fusão de cinco impostos de competência da União ( ISTR, ISC, IUCL, IUEE, IUM ) e o ICM de competência estadual, resultando na criação do ICMS. Aos Estados, ainda foi autorizado instituírem adicional do IR de até 5% do imposto devido à União pelas pessoas físicas e jurídicas, incidentes sobre lucros, ganhos e rendimentos do capital.

Para compensar esta redução, ampliou-se a possibilidade da União aumentar sua captação de recursos. Restringiu-se à ela o poder para criar impostos e contribuições sociais e outorgou-se o poder de instituir empréstimos compulsórios, assim como para instituir impostos extraordinários em caso de guerra externa ou sua iminência.

Apesar dos inegáveis avanços da Constituição Federal de 1988, algumas brechas existentes permaneceram e outras foram ampliadas. Dentre elas, há a autorização dada ao Executivo para alterar as alíquotas dos impostos de importação, exportação, IPI, e IOF sem obediência ao princípio da anterioridade.

A retirada do poder residual dos Estados para criarem novos impostos também manteve distorções.

Outro exemplo é a possibilidade de cobrança de empréstimos compulsórios nos casos de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (desta vez, preservando-se o princípio da anterioridade). O enfraquecimento da União, por sua vez, acaba desequilibrando as regiões mais pobres que dependem da distribuição dos recursos pela esfera federal, ao mesmo tempo em que os Estados mais desenvolvidos passam a concentrar a receita.

# CAPÍTULO II

## 2.1 - A EVOLUÇÃO DO IVC E DO ICM

O ICMS teve sua origem na Constituição Federal de 1934, com o Imposto sobre Vendas e Consignações cuja competência cabia, privativamente, aos Estados. Dispõe o art. 8°, inciso I, alínea e: "Também compete privativamente aos Estados decretar impostos sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido em Lei Estadual". A C.F. de 1937, traz, por sua vez, basicamente a mesma redação concernente ao IVC, mas em seu art. 23, parágrafo 1° dispõe que o imposto de venda será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie de produtos. A constituição de 1946 continuou na mesma linha, sendo que nesta época, o IVC já era o esteio das receitas estaduais.

A alíquota do IVC deveria ser uniforme entre os Estados de acordo com o disposto em texto constitucional, mas o que ocorreu foi que Estados mais pobres passaram a criar taxas e contribuições *ad valorem* de incidência conjunta com o IVC para aumentar sua receita tributária. Dentre estas taxas encontravam-se as seguintes: taxa judiciária e de assistência legal gratuita; taxa de serviço de trânsito; taxa de esporte; assistência social; taxa rodoviária; eletrificação; desenvolvimento econômico e taxa de turismo.

Os Estados de São Paulo e Rio de Janeiro mantinham suas alíquotas em 4,8%, em acordo com a disposição legal, atraindo mais investimentos devido à

melhor infra-estrutura de apoio que possuíam, enquanto os Estados mais pobres faziam uso das referidas taxas e contribuições para aumentar sua receita tributária, o que acabava por desencorajar novos investimentos ou mesmo expulsava para os Estados do sul e sudeste parte do capital já investido em seu território. Dentre os grandes defeitos do IVC estava, portanto, sua aplicação em cascata, a qual recaía sobre todas as operações que envolvessem o comércio de mercadorias, produtos e matérias-primas, onerando diferentemente cada setor da economia de acordo com o número de etapas da produção-comercialização que tivessem. O fato de o Governo Federal não exercer fiscalização sobre o IVC, tornando letra morta a disposição constitucional da alíquota única para todos os Estados também era outro ponto negativo do referido imposto.

Porém, foi somente com a reforma tributária de 1964/66 que se deu a substituição do IVC pelo ICM, na Emenda Constitucional n° 1 de 17 de outubro de 1969, conforme dispõe seu art. 23, inciso II: "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos dispostos em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado."

O ICM, juntamente com o IPI, tornou o Brasil um dos primeiros países a adotar um sistema amplo e moderno de tributação sobre o valor adicionado. Surgiu com a pretensão de acabar com a "guerra fiscal" entre os Estados e com a tributação em cascata. Suas vantagens foram a incidência não-cumulativa, já que recaía apenas sobre o valor adicionado e a limitação absoluta do poder tributário isolado de cada Estado, já que o Estado só poderia conceder isenções ou outros benefícios fiscais com a aprovação unânime dos demais Estados.

Por incidir sobre o valor adicionado gerado em cada etapa do processo de circulação de bens e serviços, Rezende (1983) aponta que o ICM trouxe

incentivos à integração regional da atividade produtiva para os Estados, já que a receita estadual seria maior quanto maior o número de etapas da produção/circulação que dentro dos mesmos se desse.

As exportações foram isentas do ICM de acordo com a política de incentivo à exportação de manufaturados existente no período. Porém, a partir de 1978, com o Decreto-Lei n°1586, de 6 de 1977, transferiu-se à União o ônus resultante do crédito prêmio do ICM que era concedido às exportações de manufaturas, o que veio a aliviar as regiões mais industrializadas responsáveis pela quase totalidade dessas exportações e que estavam sendo penalizadas desde 1970 com tal ônus. No final da década de 70, início da década de 80, os Municípios e Estados, principalmente os menos desenvolvidos apresentavam dificuldades financeiras.

Uma das poucas medidas tomadas para reverter esta situação foi dada através da Resolução n°129 de 28 de novembro de 1979, a qual elevou a alíquota do ICM nas operações internas para todas as regiões geocêntricas, de tal forma que a partir de 1982 esta passaria a ser uniforme para todos os Estados. Tanto a alíquota do Sul/Sudeste que era de 14%, quanto a do No/NE/Centro-Oeste, que era de 15% passaram a 16%.

A Emenda Constitucional n° 23, de 1° de dezembro de 1983, mais conhecida como Emenda Passos Porto, quase uma mini-reforma do Sistema Tributário, surgiu com o objetivo de fortalecer o federalismo, tornando Estados e Municípios mais fortes financeiramente ao aumentar sua participação no "bolo tributário". No que concerne especificamente ao ICM, os bens de capital importados diretamente pelas indústrias passaram a ser tributados, as matérias-primas importadas continuaram isentas, mas a isenção não poderia ser transferida ao produto industrializado na forma de crédito presumido e, por fim, o IPI passou a integrar a base de cálculo do ICM para quaisquer produtos, excluindo os casos onde a operação configurasse a hipótese de incidência dos dois impostos. Por fim,

a Resolução do Senado Federal n°364, de 1° de dezembro de 1983 acabou por aumentar a alíquota máxima do ICM nas operações internas para 17%.

Tem-se, portanto, que tanto o IVC quanto o ICM eram responsáveis pela quase totalidade da receita arrecadada pelos Estados, tendo sido, inegavelmente, os impostos mais importantes de sua competência, conforme demonstra o quadro a seguir:

QUADRO II - RECEITA TRIBUTÁRIA ARRECADADA POR ESPÉCIE NOS ESTADOS E DF E PARTICIPAÇÃO SOBRE O ARRECADADO

| ANO | TOTAL (1) | IVC/ICM (2) | 2/1 (%) |
|---|---|---|---|
| **1952** | 18.047.066 | 13.572.894 | 74.95 |
| **1954** | 28.934.084 | 21.256.714 | 73.46 |
| **1956** | 47.634.505 | 36.318.281 | 76.24 |
| **1958** | 76.103.490 | 56.129.986 | 74.13 |
| **1960** | 161.224.537 | 133.732.222 | 82.95 |
| **1962** | 366.494.244 | 329.677.454 | 89.95 |
| **1966** | 3.593.434 | 3.242.384 | 92.29 |
| **1967** | 8.306.286 | 8.061.178 | 97.05 |
| **1970** | 13.713.918 | 13.345.166 | 97.31 |
| **1972** | 22.133.485 | 21.486.950 | 97.08 |
| **1974** | 42.501.314 | 40.972.512 | 96.40 |
| **1976** | 82.582.285 | 78.644.245 | 95.23 |
| **1978** | 192.017.421 | 183.200.939 | 95.41 |
| **1980** | 618.166.657 | 593.483.089 | 96.01 |
| **1981** | 1.217.093.434 | 1.170.855.367 | 96.20 |
| **1982** | 2.557.885.000 | 2.439.579.000 | 95.37 |

Fonte: FERREIRA, B. (1986)

## 2.2 - O SURGIMENTO DO ICMS

Com a Constituição Federal de 1988, houve um grande avanço à autonomia federativa, sendo que a criação do ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação- muito contribuiu para esta evolução, tornando-se, inclusive, o único caso, no mundo, de um IVA fora do âmbito da União. Cinco impostos indiretos de competência da União (ISTR, ISC, IUCL, IUEE, IUM) mais o ICM foram substituídos pelo ICMS de competência estadual, cujo objetivo foi criar um imposto sobre o valor adicionado moderno, produtivo e de base ampla.

A novidade deste último, em relação ao ICM, foi a competência que os Estados adquiriram para tributar os serviços de comunicação e os de transporte interestaduais e intermunicipais. Os minerais, os combustíveis, os lubrificantes e a energia elétrica passaram a ser conceituados como mercadoria para que pudessem ser tributados pelo ICMS. Os constituintes, porém, pressionados por interesses dos Municípios, acabaram por excluir do ICMS o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, que foi mantido na competência municipal, gerando uma redução na abrangência de sua base tributária.

O novo texto constitucional passou a aplicar, ao ICMS, a seletividade em função da essencialidade do produto, já adotada pelo IPI. Com isso, houve a possibilidade de se corrigir a grande iniquidade existente no ICM e característica da maioria dos impostos indiretos. Porém, algumas restrições foram colocadas: ao Senado Federal coube o poder de estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportações e as alíquotas mínimas e máximas no caso das operações internas. A União foi proibida de conceder incentivos e isenções dos

impostos estaduais e municipais e qualquer ação do governo que dependesse do ICMS como instrumento deveria contar com a concordância dos Estados e do CONFAZ- Conselho Nacional de Política Fazendária, composto pelos Secretários de Fazendas dos Estados. A distribuição da receita arrecadada com o ICMS passou a ter a seguinte configuração: aos Estados coube 75% do total, sendo que aos Municípios restaram 25%.

## 2.3 - CARACTERÍSTICAS DO ICMS

Segundo Quadros (1994), atualmente, existem dois tipos principais de impostos sobre o consumo:

- o imposto de estágio único, incidente apenas na última etapa do processo de produção e circulação de bens e serviços. É a forma do Imposto sobre Vendas a Varejo (Retail Sales Tax) adotado nos EUA.

- o imposto multi-estágio, incidente sobre todas as etapas de geração de valor adicionado ocorrentes na produção e comercialização. É o chamado IVA, adotado na maioria dos países, entre eles o Brasil -através do ICMS e do IPI- e os países da CEE.

Apesar das duas formas de tributação do consumo fornecerem os mesmos resultados econômicos e financeiros, o IVA apresenta uma maior eficácia na fiscalização da arrecadação.

Com o Imposto sobre Vendas a Varejo, a cobrança integral do tributo se dá num único estágio - o momento das vendas no comércio varejista para o consumidor final. Assim, como a coleta do imposto se dá em inúmeros pontos do comércio varejista, necessário se faz um sistema eficiente de fiscalização e controle, para que se evite a sonegação.

Já no caso do IVA, a cobrança multi-estágio, em cada etapa da produção gera um mecanismo de auto-fiscalização, que limita as possibilidades de sonegação, uma vez que é necessário o registro do imposto pago nas operações anteriores, para que se possa fazer sua compensação com o imposto a ser recolhido na operação subseqüente.

Analisando-se o artigo 155 da C.F. de 88, percebem-se outras características importantes do ICMS:

**ART. 155, § 2.º inciso I -será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.**

Explicita o princípio da não-cumulatividade, que se opera mediante a compensação do imposto pago com a operação anterior a fim de se evitar a incidência em cascata.

**ART. 155, § 2º, inciso III -poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.**

Aparece, aqui, o princípio da seletividade, ou seja, a aplicação de alíquotas diferenciadas em função da essencialidade dos diferentes serviços e mercadorias. O que no imposto sobre produtos industrializados (IPI) é um imperativo, apresenta-se para o ICMS como uma faculdade.

**ART. 155, § 2º, inciso IV -resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.**

Há a tentativa de se coibir a guerra fiscal entre os Estados, ao se incumbir o Senado Federal de estabelecer as alíquotas máximas do ICMS através de resolução.

**ART. 155, § 2°, inciso XII, alínea g -(cabe à lei complementar:) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.**

Os próprios Estados regulam entre si os mecanismos de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Este procedimento está regulado através do CONFAZ, o qual realiza estas deliberações e tem como objetivos evitar concessões excessivas de benefício e incentivos fiscais por parte dos Estados, sem que os demais estejam de acordo. Apesar dos objetivos acima mencionados, atualmente tem-se a guerra fiscal de maneira indireta, concedendo-se o benefício fiscal através do auxílio creditício. Como exemplo, podem ser citados os casos onde as indústrias pagam o ICMS mas o Estado devolve grande porcentagem do imposto arrecadado em forma de financiamentos de longo prazo e com juros subsidiados.

Deve-se ressaltar, porém, que o ICMS gera, em alguns casos, cumulatividade de tributação sobre o consumo. São grandes os pontos de contato entre o ICMS e o ISS, como quando ocorre prestação de serviços com fornecimento de mercadorias ou serviços intermediários que acabam sendo incluídos na base de cálculo do ICMS. Some-se a isto a tributação simultânea dos produtos industrializados pelo ICMS e IPI.

Quanto às suas alíquotas, o ICMS, como já visto, aplica a seletividade em função da essencialidade do produto, tornando menos oneroso os bens indispensáveis à satisfação das necessidades básicas da população. Aplicam-se, basicamente, três faixas de alíquotas nominais de acordo com a essencialidade dos bens: uma inferior, entre 5 e 7%, uma básica de 17 ou 18% e uma superior de, em média, 25%.

As operações interestaduais e de exportação têm suas alíquotas fixadas por Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada por maioria absoluta ( art.155, itens IV a VIII da

C.F.). Já as alíquotas das operações internas, desde que sejam superiores às alíquotas interestaduais, são determinadas por lei estadual.

Portanto, cabe à Resolução do Senado Federal definir o piso mínimo a partir do qual a lei estadual pode fixar sua carga tributária. Uma redução por parte do Estado abaixo deste piso só é permitida através de convênio aprovado pela unanimidade dos estados no Confaz.

Adota-se, no país, o princípio misto de origem e de destino no que tange ao ICMS proveniente de relações interestaduais. O Estado onde o bem é produzido fica com a receita, porém cabe ao Estado onde o bem é consumido a diferença entre a alíquota referente às operações internas e a alíquota interestadual.

## 2.4– A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 – "LEI KANDIR"

A Constituição Federal de 88 dispõe em seu artigo 155, § 2° item XII, referente ao ICMS que:

**Cabe à lei complementar:**

**a) definir seus contribuintes;**

**b) dispor sobre substituição tributária;**

**c) disciplinar o regime de compensação do imposto;**

**d) 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;**

**e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;**

**f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa de lucro para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;**

**g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.**

Porém, a mesma C.F. em seu art.34 §8º do ato das disposições constitucionais transitórias dispõe:

**Se no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, II, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.**

A Lei Complementar nº 87/96, mais conhecida como "Lei Kandir", somente foi editada em 1996, ficando, portanto, a regulação do ICMS desde sua criação até a Lei em questão, provisoriamente a cargo do Convênio nº 66/88 celebrado entre os Estados, derivado da Lei Complementar nº 24/75 que instituiu o Confaz. A "Lei Kandir" regulamentou as disposições constitucionais sobre o ICMS, impedindo a crescente contestação judicial do tributo, a qual ocorria pelo fato da regulamentação estar baseada em Convênios do Confaz.

A principal inovação trazida pela Lei Complementar em questão foi a desoneração do ICMS sobre as exportações de matérias primas e de semi-elaborados e sobre os bens de capital. Para compensar eventuais perdas de receita dos Estados com as desonerações, foi criado um "seguro-receita", cujo primeiro período base correspondeu a julho de 1995 até junho de 1996. Toda vez que a arrecadação do Estado for mais baixa do que a base, acrescida da correção

monetária mais um crescimento real de 3% ao ano, o tesouro estadual receberá, dos cofres da União, um repasse desta diferença.

A maior parte das críticas feitas sobre o ICMS eram relacionadas ao fato dele onerar as exportações e os bens de capital. Com a "Lei Kandir", nos aproximamos muito do IVA europeu, ou seja, um IVA-consumo, que não deve onerar a produção e o investimento -o que seria um custo adicional e desfavorável às decisões de investir- muito menos as exportações -para não diminuir a competitividade dos produtos brasileiros no exterior.

## 2.5 - A "GUERRA FISCAL"

A edição de 22 de outubro de 1997 do jornal "Gazeta Mercantil" trouxe, em primeira mão, algumas das principais conclusões da pesquisa "Aspectos da Guerra Fiscal", realizada pela Fundação para o Desenvolvimento Admnistrativo (Fundap), um estudo de oito meses que analisa a guerra fiscal no país desde os anos 40 e que será posteriormente transformada em livro.

A pesquisa aponta que as primeiras concessões de benefícios fiscais pelos Estados datam dos anos 40, através de programas estaduais de desenvolvimento. Nas décadas de 70 e 80, em virtude da redução da taxa de investimentos e do movimento de interiorização das indústrias, ela quase desapareceu, renascendo no início dos anos 90, com maior ênfase que anteriormente.

A criação do ICM em meados da década de 60, trouxe à esfera Estadual o principal imposto sobre o valor adicionado, gerando uma forte "descoordenação tributária". Em 1975, através da Lei Complementar 24, foi criado o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) na tentativa de se prevenir a ação anárquica dos Estados sobre seus impostos. De acordo com a referida Lei,

proibiu-se a concessão de incentivos fiscais unilateralmente. As iniciativas desta natureza deveriam ser aprovadas unanimemente por todos os Estados. Porém, o Confaz funcionou apenas para os acordos que interessavam a todos os Estados, como a isenção para determinados bens ou setores. A concessão de benefícios fiscais específicos a determinadas empresas passou sempre ao largo do referido Conselho.

Com a ampliação da participação dos Estados e Municípios na repartição das receitas através da C.F. de 88, a capacidade dos mesmos abrirem mão de tributos em favor de novos investimentos foi reforçada. Some-se a isto o fato do ICMS ter adotado o princípio de origem misto, ou seja, o imposto é arrecadado no Estado onde o bem é produzido, sendo apenas parte da receita transferida ao Estado consumidor.

É da opinião dos pesquisadores que a implantação do Estado mínimo, com sua postura não-intervencionista, provocou uma fragilização do poder regulatório da União, gerando um aumento crescente da agressividade dos Estados. Ainda segundo os autores, são poucas as perspectivas de mudanças a curto prazo já que, exceto São Paulo, todos os Estados desejam continuar a "guerra fiscal" por considerarem a mesma um importante instrumento de desenvolvimento.

Por ser o Estado mais desenvolvido do país, São Paulo assumiu uma postura diferenciada quanto à sua política de atrair investimentos. Ao invés de conceder incentivos fiscais, seu programa de desenvolvimento industrial foi calcado na melhoria de condições gerais, como infra-estrutura, por exemplo, e na exploração de suas vantagens comparativas como a disponibilidade de mão-de-obra qualificada e de seu potencial de mercado. Como todos os setores industriais têm representantes no Estado, novos incentivos centrados em benefícios fiscais são dificultados, já que penalizaria as indústrias já instaladas, as quais passariam a reivindicar o mesmo tratamento.

Os Estados só têm a ganhar com a guerra fiscal, já que com a receita do ICMS de que abrem mão por cinco ou até dez anos, conseguem vários ganhos de curto e médio prazos, além de aumentar a arrecadação do imposto ao final do período de isenção. A curto prazo há o aumento da oferta de empregos, num período de baixo crescimento da Economia, gerando ganhos políticos imediatos. A médio prazo, desenvolvem seu parque industrial, aumentando, posteriormente, a arrecadação do ICMS.

Ainda segundo a pesquisa, na lógica dos governadores, a receita adicional do ICMS - que não existiria se a fábrica não fosse implantada - está financiando o empreendimento. Para eles, o custo se resumiria em parte da despesa com infra-estrutura doada - como estradas, por exemplo - e o subsídio do crédito para aquisição de máquinas e de capital de giro. No caso do ICMS, o custo estaria restrito ao subsídio nas taxas de juros e correção monetária pactuada no diferimento do imposto que, ao invés de ser pago agora, é recolhido daqui a cinco ou dez anos.

De acordo com os pesquisadores da Fundap, essa política não criou novos investimentos, apenas mudou sua localização dentro do país, daí afirmarem que a perda com a guerra fiscal é do país já que "o Brasil está gastando muito mais do que necessário para viabilizar essas ondas de novos investimentos, pois um volume maximizado de benefícios é associado à instalação de novas indústrias". O que teria provocado a retomada dos investimentos diretos teria sido a estabilização da economia e a consolidação do Brasil como o maior mercado do Mercosul. Ressaltam, ainda, que quando uma multinacional anuncia sua intenção de ampliar seus negócios, já identificaram a localização ótima de sua planta, independentemente dos incentivos oferecidos.

Como alternativas para se equacionar o problema, a pesquisa em questão aponta a adoção do princípio de destino nas transações com o ICMS, já que o Estado só poderia conceder benefícios se fosse um grande consumidor, ou a

extinção do ICMS com a criação do IVA de competência Federal. Porém, são unânimes em afirmar que os Estados irão opor grande resistência.

Para finalizar o capítulo, cabe um quadro comparativo para mostrar, sinteticamente, as principais mudanças ocorridas através da reforma tributária de 1964-1966 e da Constituição Federal de 1988.

# QUADRO III

## DISTRIBUIÇÃO DOS TRIBUTOS POR UNIDADES DA FEDERAÇÃO

| ANTERIOR | REFORMA 1964-1966 | CONSTITUIÇÃO DE 88 |
|---|---|---|
| **1.UNIÃO** | **1.UNIÃO** | **1.UNIÃO** |
| Importação (II) | Importação (II) | Importação(II) |
| Consumo (IC) | Exportação (Iex) | Exportação (IEx) |
| Renda e Proventos (IR) | Renda e Proventos (IR) | Renda e Proventos (IR) |
| Combustíveis e Lubrificantes (IUCL) | Combustíveis e Lubrificantes (IUCL) | Propriedade Territorial Rural (ITR) |
| Energia Elétrica (IUEE) | Energia Elétrica (IUEE) | Produtos Industrializados (IPI) |
| Selo (IS) | Propriedade Territorial Rural (ITR) | Operações Financeiras (IOF) |
| Outros | Transportes e Comunicações (ISTR) | Grandes Fortunas (IGF) |
| | Produtos Industrializados(IPI) | |
| | Operações Financeiras (IOF) | |
| | Minerais (IUM) | |
| **2.ESTADOS** | **2.ESTADOS** | **2.ESTADOS** |
| Vendas e Consignações (IVC) | Circulação de Mercadorias (ICM) | Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) |
| Transmissão *causa mortis* (ITCM) | Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) | Transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) |
| Exportação (IEx) | | Veículos Automotores (IVA) |
| Selo (IS) | | |
| Outros | | |
| **3.MUNICÍPIOS** | **3.MUNICÍPIOS** | **3.MUNICÍPIOS** |
| Predial e Territorial Urbano (IPTU) | Predial e Territorial Urbano (IPTU) | Predial e Territorial Urbano (IPTU) |
| Transmissão *Intervivos* (ITIV) | Serviços de Qualquer Natureza (ISS) | Transmissão *Intervivos* (ITBI) |
| Territorial Rural (ITR) | | Serviços de Qualquer Natureza (ISS) |
| Licença (IL) | | Vendas a Varejo de Combustíveis (IVVC)* |
| Diversões Públicas (IDP) | | |
| Selo (IS) | | |

*Revogado pela Emenda Constitucional n. 3, de 17-3-1993.

Fonte: OLIVEIRA, F. A. de (1995b)

# CAPÍTULO III

## 3.1 - PROPOSTAS DE REFORMA DO ICMS

Apoiado na trabalho de Dain (1995b), que aponta os principais projetos de reforma tributária existentes na atualidade a respeito da problemática do IVA, far-se-á neste capítulo uma discussão sobre as vantagens e desvantagens de cada proposta apresentada. São eles o projeto da Comissão Executiva de Reforma Fiscal (CERF) do Executivo Federal, o Projeto Ponte, o da FIESP e o da Força Sindical.

A proposta da CERF, apresentada em 1992 com o objetivo de reequilibrar as contas da União previa a manutenção de seis impostos seletivos, os chamados "excise taxes", (sobre bebidas, fumo, automóveis, telecomunicações, energia elétrica e combustíveis) na esfera federal, juntamente com a inclusão do restante do IPI e do ISS ao ICMS, criando um IVA que continuaria no âmbito estadual e que teria sua arrecadação pelo princípio de destino. O fato de a arrecadação destes impostos seletivos ser de competência federal criaria, com certeza, conflitos com os Estados por causa de perda de arrecadação do ICMS sobre esses produtos e com os Municípios por causa da incorporação do ISS à competência estadual.

Entendo, porém, ser esta uma das melhores propostas de alteração do ICMS. Mantendo-se a competência estadual do novo IVA, a resistência dos Estados quanto à sua adoção será menor, sendo que a adoção do princípio de destino reduzirá a possibilidade de "guerra fiscal". Com os "excise taxes", a

União, além de poder compensar a perda de arrecadação com o fim do IPI, terá a possibilidade de controlar o consumo destes bens através de alíquotas diferenciadas. Deve-se, entretanto, pensar numa reestruturação da distribuição de receitas aos Municípios, já que estes terão o seu ISS extinto.

Quanto aos "excise taxes" Quadros (1994) aponta várias razões para sua adoção:

- aumentam a progressividade do sistema tributário através da tributação de bens de consumo que pesam mais fortemente nos orçamentos de alta renda;
- podem desencorajar o consumo de bens que acarretam efeitos nocivos à saúde e ao meio-ambiente, como fumo, bebidas, combustíveis fósseis entre outros;
- regulam e corrigem ineficiências na utilização de recursos;
- podem incidir em produtos onde sua administração seja mais fácil e com grande poder arrecadatório;

Outra proposta de reforma tributária, o projeto Ponte propõe que os mesmos impostos seletivos da proposta da CERF sejam instituídos na forma de um IS (imposto seletivo) de competência federal e com alíquotas mais elevadas, já que este seria o único imposto indireto existente. A União se encarregaria da partilha dos recursos na seguinte proporção: 40% para os Estados, 34% para a União e 25% para os Municípios.

Concentrar toda tributação indireta num único imposto torna necessário um aumento muito grande nas alíquotas para compensar a perda de receita dos impostos extintos, além da definição de várias faixas de alíquotas devido aos diferentes níveis de essencialidade dos bens tributados.

Quanto às propostas da FIESP e da Força Sindical, estas prevêm, basicamente, a extinção dos IVA e a substituição dos mesmos pelo imposto sobre vendas no varejo, de competência estadual, contrariando todas as tendências internacionais de tributação que veêm no IVA um imposto moderno, de base ampla e auto-regulável.

Quanto à tributação de mercadorias e serviços especificamente, Dain afirma que as propostas consideradas procuram uma simplificação desta tributação, privilegiando, com exceção das propostas da FIESP e da Força Sindical, a taxação do valor adicionado. A ampliação do ICMS, substituindo-o por um imposto geral sobre o valor adicionado incorporando o IPI e o ISS constituiria o eixo central das propostas.

Como vantagens deste IVA mais geral apontam-se: no caso de a receita deste novo IVA pertencer ao Estado onde a mercadoria é consumida ou o serviço é realizado (princípio do destino), a autonomia estadual seria fortalecida, o investimento e as exportações seriam estimulados e a cesta básica seria barateada. Haveria imunidade aos bens exportados, à cesta básica de consumo e à formação bruta de capital.

Como desvantagens, estaria a dificuldade de se preservar o nível da carga tributária existente e de se operar uma nova divisão de recursos entre a União, os Estados e Municípios que seja eqüitativa.

Uma substituição do ICMS, IPI e ISS por um novo IVA estadual faria com que houvesse a necessidade de se elevar fortemente as alíquotas existentes se o atual nível de arrecadação desses impostos desejasse ser mantida. Isto porque, com a fusão dos três tributos em questão, haveria a perda de receita dos serviços destinados ao consumo intermediário (grande fonte de arrecadação do ISS) pois o IVA incide apenas sobre o consumo final, além da perda do IPI incidente sobre os

bens de capital e do ISS sobre os serviços de construção devido à isenção dos bens de investimento.

A extinção do IPI, por sua vez, implica numa redução significativa do poder da União estabelecer políticas econômicas de curto prazo, uma vez que os demais impostos regulatórios (IOF, e II e IE) possuem menor alcance e maior dificuldade de controle de alíquotas.

Quadros (1995) aponta outros problemas à introdução deste IVA. Os Estados e Municípios opõem grandes resistências ao novo tributo, uma vez que mudanças importantes ocorrerão no sistema de arrecadação e de repartição de receitas em vigor atualmente, o que acaba gerando incertezas sobre os reais impactos que as finanças públicas sofrerão. Serão exigidas, ainda, profundas modificações no atual texto constitucional.

Quanto à adoção do princípio de destino, Quadros (1995) aponta dois modos distintos de instituí-lo. O primeiro corresponde à adoção da chamada "alíquota zero" para as exportações, ficando a cargo do estado importador a cobrança integral do imposto. Deve-se tomar cuidado para que exportações interestaduais fictícias sejam coibidas, evitando-se a sonegação.O controle físico das mercadorias na fronteira e uma fiscalização rigorosa da contabilidade das firmas envolvidas no comércio interestadual também se faz necessária.

A segunda opção seria a cobrança integral do imposto no Estado exportador, o qual transferiria a receita ao Estado importador. Necessário seria a criação de câmaras de compensação dos débitos e créditos das operações interestaduais.

A adoção do princípio de destino nas transações interestaduais, ainda segundo o autor é o fator que mais dificulta a implantação do IVA no Brasil. Apesar de seus impactos sobre as finanças dos Estados e Municípios não serem

conhecidos com precisão devido à inexistência de uma balança de comércio interestadual atualizada, Rezende (1993) através de seu estudo chegou a importantes conclusões quanto à adoção do princípio destino:

- Em Estados onde o déficit inter-regional supera em 50% o valor das exportações, a adoção do princípio de destino nas transações interestaduais tende a gerar ganhos de arrecadação. Quanto maior este saldo negativo, a tendência é de maiores ganhos;
- Em Estados com superávit inter-regional, as perdas seriam crescentes a partir do momento em que o mesmo ultrapassasse 75% do valor das importações;
- Como no comércio intra-regional a diferença entre as alíquotas na fronteira é mais reduzida, os ganhos e perdas referentes às situações acima mencionadas seriam potencializados;
- Para os Estados menos desenvolvidos, o impacto sobre a distribuição de receita do IVA será mais positivo quanto maior for a parcela de seu déficit comercial decorrente de transações inter-regionais, comparativamente ao déficit decorrente do comércio com as regiões mais desenvolvidas;
- Para os Estados do Sul e Sudeste, posições deficitárias produzirão sempre ganhos crescentes;
- O efeito isolado da adoção do princípio de destino seria de ganhos de arrecadação para a maior parte dos Estados brasileiros.

A idéia de um ICMS federal, por sua vez, foi apresentada pelo então Deputado Federal José Serra em sua Proposta Revisional nº 008227-7, de 7/1/1994.

Dentre suas principais inovações estariam a extinção do IPI, sendo que haveria uma competência concorrente para a cobrança do ICMS tanto pelos

Estados quanto pela União. A competência da União seria supletiva, sendo que, na prática, os Estados recolheriam primeiramente o imposto, e a União o cobraria novamente com uma alíquota superior. O contribuinte, então, ao pagar o ICMS federal, deduziria o que já tivesse pago referente ao ICMS estadual.

Para a União, a função do imposto além de fonte de receita, seria servir de instrumento de política econômica, sendo que para os Estados, a arrecadação seria seu objetivo primordial.

Dentre as vantagens desta proposta em substituição ao ICMS atual e ao IPI, Quadros (1995) aponta as seguintes:

- Torna a legislação sobre o valor adicionado única e simplifica a incidência tributária, já que o IPI exige sistema de cálculo sofisticado por parte do contribuinte;
- Tende a aumentar a eficácia e eficiência dos espaços de arrecadação definidos na Legislação, evitando renúncias de receitas, já que introduz a concorrência entre as esferas de governo;
- Propicia a montagem de um cadastro comum de contribuintes, facilitando a eficiência da fiscalização e o combate à evasão e sonegação fiscais, uma vez que torna compulsória a convivência entre os governos da União e dos Estados;
- Extingue os espaços para a chamada "guerra fiscal" entre os Estados, uma vez que a União poderá cobrar a diferença do contribuinte favorecido no ICMS federal, se os Estados concederem incentivos sem respaldo legal. Pelo mesmo motivo, também garante que contribuintes iguais que se encontram em diferentes partes do território nacional sejam submetidos à mesma carga tributária, reforçando o princípio da eqüidade;

- Permite que a União volte a tributar combustíveis, energia elétrica e comunicações sem que se retire esta competência dos Estados;
- Proporciona, à União, um instrumento de política econômica, tributária e industrial;

Como pontos de conflito gerados por esta proposta, estariam a resistência dos governos estaduais em virtude de eventuais perdas na arrecadação e, no caso dos produtos industrializados, as alíquotas máximas do ICMS estadual para a tributação de combustíveis, energia elétrica e comunicações.

De fato, o aumento da eficácia da fiscalização e o combate à sonegação, juntamente com o fim da guerra fiscal trariam uma elevação na receita que acabaria por compensar a redução das alíquotas do ICMS estadual que teriam de ser realizadas para se abrir espaço para o tributo federal. Assim sendo, esta também poderia ser uma alternativa positiva para uma mudança na tributação sobre o valor adicionado que viesse a ser promovida.

## 3.2 – TENDÊNCIAS INTERNACIONAIS DO IVA

Dain (1995a) afirma que, devido à grande interdependência e integração da economia, não há espaço, na atualidade, para sistemas tributários "autóctones", sendo necessária uma convergência crescente entre os sistemas.

Os países desenvolvidos vêm apresentando, quanto à evolução recente de sua tributação, algumas características que devem ser ressaltadas. Houve uma elevação da carga tributária e o abandono da idéia de um Estado mínimo, principalmente nos países europeus. A tributação indireta e os impostos sobre rendimentos e lucros apresentaram elevação significativa de sua participação na

carga tributária total enquanto a tributação sobre empresas e os "excise taxes" sobre bens e serviços declinaram.

A carga tributária brasileira, em comparação com a de países da OCDE é baixa e estável, enquanto que para aqueles a carga, além de elevada, cresceu significativamente nas décadas de 70 e 80. Se uma análise setorial por produto e por empresa for feita, porém, a carga tributária apresenta-se heterogênea e elevada, devido, principalmente, à baixa abrangência da base tributária, dos impactos negativos da inflação e da incidência em cascata de alguns tributos.

No campo dos impostos indiretos, o Brasil seguiu a tendência internacional por impostos gerais sobre o consumo, plurifásicos e não-cumulativos ao adotar o IPI e o ICMS, os quais representam apenas dois dos 576 diferentes tipos de impostos sobre o valor adicionado teoricamente existentes (Quadros, 1995).

Porém, a distribuição das competências para os âmbitos federal e estadual fizeram com que, comparativamente aos casos europeus, a administração de nossos IVAs fosse mais complexa e conflitiva. Some-se a isto o fato de que a tributação sobre o valor adicionado é complementada, no país, por tributos sobre transações financeiras e vendas e faturamento em geral, como o FINSOCIAL/COFINS, PIS, IOF e, atualmente a CPMF.

A adoção do IVA em detrimento de impostos sobre o faturamento, incidentes em cascata e a redução da tributação específica do consumo através dos "excise taxes" propiciou um processo de harmonização tributária dos países da CEE, com a compatibilização das alíquotas entre eles. Com a globalização financeira e a formação dos grandes blocos de comércio, surgiu a necessidade de se compatibilizar o regime tributário de cada país membro com o bloco como um todo. Tomando-se como exemplo a CEE, tem-se que a mesma vem harmonizando seus tributos indiretos num processo que é longo e devido à possibilidade de

perda de receita para determinados países - aqueles que possuem alíquotas maiores que as alíquotas a serem cobradas pelo bloco - flui mais facilmente em períodos de expansão econômica.

A CEE escolheu um IVA sobre o consumo, com o princípio de destino, sendo recolhido no país de origem e ficando a receita arrecadada com o país onde o bem for consumido, optando-se, ainda, pela não tributação das exportações e dos bens de capital. Suplementando a tributação sobre o consumo, há os "excise taxes" incidentes sobre alguns produtos específicos de consumo final.

Para viabilizar esta sistemática, houve uma harmonização de alíquotas, com a criação de duas faixas de incidência, de acordo com a média das alíquotas dos países membros: uma referente a bens de consumo generalizado, entre 4% e 9% e outra para os demais bens, variando de 14% a 20% de acordo com sua essencialidade.

Para países como França e Itália que tributam seus bens de luxo com alíquotas superiores que as da CEE, haverá uma perda de receita e alteração de preços relativos, enquanto que para a Inglaterra, que adota alíquotas zero para determinados bens, acarretará, problemas de natureza inflacionária e distributiva. Apesar destes efeitos, a adoção das referidas faixas de tributação é indispensável à eliminação das barreiras para as trocas entre os países do bloco.

As principais características e tendências do IVA europeu, segundo Quadros (1994) são:

- -incide de forma ampla e não-cumulativa sobre todas as etapas de produção e circulação de mercadorias e serviços;
- -é caracterizado como um IVA-consumo, por não incidir sobre bens de capital;

- não tributa as exportações, sendo cobrado segundo o princípio de destino nas relações internacionais, ficando a renda com o país consumidor do bem;
- incide seletivamente sobre distintos bens, de acordo com a essencialidade dos mesmos;
- sua tributação do consumo é complementada por "excise taxes" incidentes sobre alguns produtos específicos de consumo final. Estes produtos não são excluídos da base de incidência do IVA, já que o que ocorre é apenas a imposição de um ônus adicional;
- na maioria dos países existem regimes especiais de tributação de pequenas e médias empresas, já que o IVA requer um certo grau de organização contábil e empresarial. Porém, não se recomenda a isenção destas empresas, já que assim não poderiam usar o crédito referente aos insumos tributados por elas utilizados.

Como a tendência internacional é de formação de grande blocos de comércio, e o Brasil vem seguindo esta tendência com o desenvolvimento do Mercosul, é preciso ressaltar os principais itens necessários à formação de um Mercado Comum:

- a supressão dos gravames aduaneiros no comércio entre os países-membros;
- a fixação dos tributos aduaneiros comuns aos países-membros em seu comércio com terceiros países (tarifa externa comum);
- a harmonização dos sistemas tributários como meio para lograr o objetivo da livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos.

Destes itens, o que traz maiores dificuldades técnicas é a harmonização tributária, condição necessária para que não ocorram distorções relacionadas ao movimento de capitais, serviços e de trabalhadores. Dentro desta harmonização, a

questão dos impostos indiretos sobre o consumo merece destaque, já que possuem dificuldades de fiscalização e arrecadação, além do ônus tributário cair sobre o consumidor final.

O IVA aparece como o tributo facilitador da circulação de bens e serviços entre os países-membros (Tait, 1988), possibilitando a supressão ou redução de outros impostos. Num primeiro momento, faz-se necessária uma aproximação das diferentes alíquotas existentes, para, posteriormente, proceder à unificação das mesmas para todos os países-membros.

No caso do Mercosul, os quatro países membros - Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai- possuem, na atualidade, diferentes IVAs cada qual com suas alíquotas. (Figueiras, 1996)

A Argentina possui um IVA, instituído em 1986, de competência federal, sendo tributadas a venda ou circulação de produtos e a prestação de serviços, com alíquotas máximas de 27%, sendo a média de 21%.

O Paraguai instituiu em 1992 seu IVA, de competência federal, o qual onera todas as transações comerciais, inclusive serviços, com uma alíquota básica de 8%.

O Uruguai, por sua vez, implantou em 1973 seu IVA, também de competência federal que onera mercadorias e serviços em geral através de duas alíquotas: a normal de 22% e a mínima de 12%, incidente sobre determinados produtos como remédios, por exemplo.

O Brasil, por fim, aparece com o ICMS, de competência estadual e alíquotas máximas de 25% e o IPI de competência federal, com as mais distintas alíquotas, desde zero, até números elevadíssimos (chegando a superar 100%), no

caso de bebidas alcóolicas e de cigarros, por exemplo. Segundo Quadros (1994), na maioria dos casos a alíquotas são em torno de 10 a 12%.

## 3.3 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ICMS, desde sua origem, com o IVC, vem evoluindo no sentido de se tornar um moderno imposto sobre o valor adicionado. Com a aprovação da "Lei Kandir" no final de 1996, a qual desonerou os bens de capital, juntamente com as exportações de matérias primas e de semi-elaborados, aproximou-se ainda mais do IVA-europeu, padrão internacional deste tipo de tributação.

Dentre estas características em comum estão: a incidência seletiva de acordo com a essencialidade do bem; ser um IVA-consumo, por não incidir sobre bens de capital; incide de forma não-cumulativa e de forma ampla sobre cada etapa do processo de produção e circulação de bens; as exportações são isentas.

Porém, ainda há distorções muito graves no principal imposto dos Estados. O fato de ser de competência Estadual, faz com que o ICMS seja o único caso no mundo de IVA fora do âmbito federal, acarretando graves problemas, especialmente os ligados aos efeitos nocivos ocasionados pela "guerra fiscal" praticada entre os governos estaduais. Some-se a isto os grandes pontos de contato entre o IPI e o ISS e o fato de o Brasil não fazer uso dos impostos seletivos "excise taxes" que os europeus adotam para suplementar a tributação do consumo e desincentivar o consumo de determinados bens.

Além das propostas discutidas neste trabalho, cabe ressaltar que os meios de comunicação vem alertando, atualmente, para o fato de que o Governo está com um projeto de fusão do ICMS com o IPI e ISS para criar um IVA de competência federal, para futura discussão no Congresso.

Certamente haverá inúmeras divergências, principalmente por parte dos Estados, os quais têm incertos quais serão os reais impactos desta mudança em suas receitas, além da "guerra fiscal" ser, na opinião destes, um importante instrumento de política industrial. A "guerra fiscal" atualmente existente, dado seu custo fiscal para o país sem ser a responsável pelo o aumento do nível de investimento não pode persistir.

Para finalizar, cabe lembrar que se o Brasil quiser continuar com a integração do Mercosul, medidas deverão ser tomadas, para, a exemplo do ocorrido nos países-membros da CEE, compatibilizar os tipos de IVA existentes em cada país, efetuando-se, posteriormente, a aproximação entre as alíquotas até que sejam aplicadas nos mesmos níveis em todos os países. Somente assim a harmonização tributária, requisito fundamental ao funcionamento do Mercado Comum será alcançada.

# REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS


BARRERA, A.W. e ROARELLI, M.L. de M. *Relações Fiscais Intergovernamentais.* in Federalismo no Brasil. São Paulo: FUNDAP, Editora da UNESP, 1995.

CARRAZA, R.A. *ICMS.* 2ª ed., São Paulo:Malheiros Editores, 1995.

CÓDIGO Tributário Nacional. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1996.

CONSTITUIÇÃO da República Federativa do Brasil - Promulgada em 5 de outubro de 1988. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 1996.

CONSTITUIÇÃO da República Federativa do Brasil - Emenda Constitucional no 1 de 17 de outubro de 1969. Rio de Janeiro:Edições de Ouro.

DAIN, S. *Experiência Internacional e Especificidade Brasileira.* in Federalismo no Brasil. São Paulo: FUNDAP, Editora da UNESP, 1995 a.

DAIN, S. *Visões Equivocadas de uma Reforma Prematura* in Federalismo no Brasil. São Paulo: FUNDAP, Editora da UNESP, 1995 b.

DANTAS, F. e ARAL, A.L. *Lei Kandir, Lenha na Fogueira.* in Gazeta Mercantil, página A-8, edição de sexta-feira,19 e fim de semana, 20 e 21 de setembro de 1997.

DUE, J.F. *Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento.* São Paulo: Editora Perspectiva, 1970.

FERREIRA, B. *A História da Tributação no Brasil - Causas e Efeitos.* Brasília, 1986.

FIGUEIRAS, M.S. *Harmonização Tributária no Mercosul e o IVA - Imposto sobre o Valor Acrescido.* Franca, mimeo, 1996.

LAVORATTI, L.E. *A Guerra Fiscal Entre Estados Veio Para Ficar / São Paulo, De Fora, Briga Com As Outras Armas / Custo Limita-se à Oferta De Infra-estrutura.* in Gazeta Mercantil, página A-6, edição de quarta-feira, 22 de outubro de 1997.

MUSGRAVE, R.A. e MUSGRAVE, P.B. *Finanças Públicas - Teoria e Prática.* São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980.

NOGUEIRA, R. B. *Curso de Direito Tributário.* 8ª ed.,Rio de Janeiro: Forense, 1995

OLIVEIRA, F.A.. de. *Autoritarismo e Crise Fiscal no Brasil. (1964-1984).* São Paulo: Hucitec, 1995a.

OLIVEIRA, F.A. de. *Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional.* Campinas: Editora da Unicamp, 1995b.

QUADROS, W.L. de. *A Tributação Indireta no Brasil.* in Federalismo no Brasil. São Paulo: FUNDAP, Editora da UNESP, 1995.

QUADROS, W.L. de. *O ICMS e a Tributação do Valor Adicionado: uma Análise da Sistemática de Tributação do Consumo no Brasil.* Campinas: Unicamp, Dissertação de Mestrado, março de 1994.

REZENDE, F. *Finanças Públicas.* São Paulo: Atlas, 1983.

SILVA, F.A.R. da. *Finanças Públicas.* São Paulo: Atlas, 1990.

TAIT, A.A. *Value Added Tax - International Practice and Problems.* Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1988.

TORRES, I. *ICM: Adequação e Transferência de Receita.* São Paulo: Instituto de Pesquisas Econômicas- USP, 1982.

UEDA, E. e TORRES, I. *Estrutura Tributária Estadual: Potencialidades, Adequação e Reformas.* São Paulo: Instituto de Pesquisas Econômicas-USP, 1984.