

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS  
FACULDADE DE ECONOMIA ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE  
CURSO DE MESTRADO EM ECONOMIA APLICADA

PAULO ALBERTO MACEDO PINTO

**A EVOLUÇÃO DO MODELO TRIBUTAÇÃO ICMS , FATOR DE  
ESTÍMULO A GUERRA FISCAL: Uma Abordagem Descritiva e Empírica**

Maceió-AL

2012

PAULO ALBERTO MACEDO PINTO

**A EVOLUÇÃO DO MODELO TRIBUTAÇÃO ICMS , FATOR DE ESTÍMULO  
A GUERRA FISCAL: Uma Abordagem Descritiva e Empírica**

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Alagoas como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia Aplicada, no CMEA-Curso de Mestrado em Economia Aplicada.

Orientador: Prof. Dr. André Maia Gomes Lages.

Maceió-AL

2012

**Catálogo na fonte**  
**Universidade Federal de Alagoas**  
**Biblioteca Central**  
**Divisão de Tratamento Técnico**  
**Bibliotecária Responsável: Helena Cristina Pimentel do Vale**

P659e    Pinto, Paulo Alberto Macedo.  
          A evolução do modelo tributação ICMS, fator de estímulo a guerra fiscal :  
          uma abordagem descritiva e empírica/ Paulo Alberto Macedo Pinto. – 2012.  
          192 f. : il., grafs., quads.

Orientador: André Maia Gomes Lages  
Dissertação (mestrado em Economia Aplicada) – Universidade Federal de  
Alagoas. Faculdade de Economia Administração e Contabilidade, Maceió, 2011.

Bibliografia: f. 167-170.  
Anexos: f. 171-191.

1. Tributação. 2. ICMS. 3. Operações interestaduais. 4. Falhas institucionais.  
5. Guerra fiscal. I. Título.

CDU: 336.221

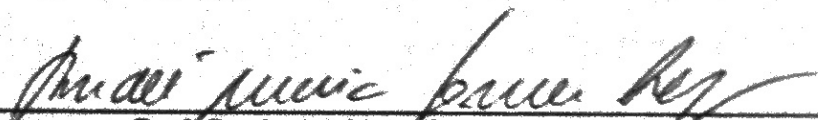
Universidade Federal de Alagoas  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade  
Programa de Pós-Graduação em Economia

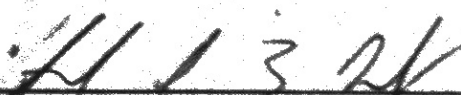
"A Evolução do Modelo Tributação ICMS, fator de estímulo à guerra fiscal: Uma abordagem  
descritiva e empírica"

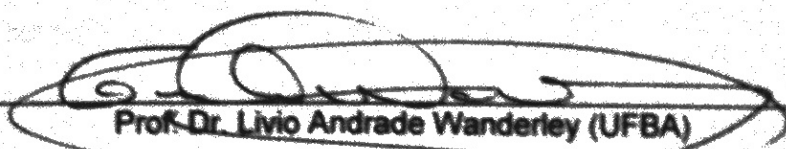
**PAULO ALBERTO MACEDO PINTO**

Dissertação submetida ao corpo docente do Programa de Pós-Graduação em Economia  
da Universidade Federal de Alagoas e aprovada em 14 de junho de 2012.

Banca Examinadora:

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. André Maia Gomes Lages (FEAC-UFAL)  
(Orientador)

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Anderson de Barros Dantas (FEAC-UFAL)  
(Examinador Interno)

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Livio Andrade Wanderley (UFBA)  
(Examinador Externo)

## AGRADECIMENTO

Ao professor André Maia Gomes Lages que, mesmo com tantas atribuições, aceitou a tarefa de me orientar nesta dissertação.

Aos professores Lívio Wanderley e Anderson Dantas pelo cumprimento da tarefa de fazer uma revisão crítica e comentários valiosos para melhoria deste trabalho.

Ao meu pai, Lindor Peçanha Pinto (*in memoriam*), Bacharel em Ciências Contábeis e Economista por me despertar interesse pelo fascinante estudo da economia do setor público.

A minha filha, Ana Paula da Silva Pinto, pelo auxílio na elaboração da dissertação.

Aos professores do Mestrado em Economia Aplicada da Universidade Federal de Alagoas pela dedicação e ensinamentos.

Aos colegas da Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas, em especial aos membros da Diretoria de Mercadoria em Trânsito e Diretoria Tributação sempre pontuando interessantes debates sobre guerra fiscal.

Aos colegas do mestrado pela convivência gratificante.

A todos, que de alguma forma ajudaram-me a realizar tal intento, meu muito obrigado.

## RESUMO

O ICMS é, sem dúvida, o imposto com a maior arrecadação no país, além de ser a principal fonte de receita dos estados, recebendo por isso da Carta Magna/1988 mais extenso tratamento. A atribuição constitucional para os Estados tributarem operações de circulação de mercadorias lhes permitiu ter maior grau de autonomia legislativa e financeira, no entanto, vem provocando distorções econômicas e institucionais em virtude da vocação nacional de um imposto de competência estadual. O primeiro objetivo deste trabalho é fundamentar a formação do modelo tributário ICMS, construído através de um processo histórico-institucional com distorções acumuladas ao longo do processo. Nesse quadro, apresenta dois cenários distintos de partilha de receita, quando no Estado *destino*: o destinatário é ou não contribuinte do imposto. Além disso, são apresentadas descritivamente as perturbações advindas da fragilização e as tensões nas relações políticas e econômicas entre os Entes Tributantes que respaldam o processo da *guerra fiscal*, até com a quebra de regras constitucionais. Concomitantemente, mantém-se o grave problema das *desigualdades regionais*. Como consequência, a meta central desta dissertação é examinar as medidas que os Estados estão delineando para tentar solucionar as possíveis falhas institucionais do modelo; além da proposição de propostas de modelos alternativos para tributar e partilhar a arrecadação advinda das operações interestaduais de circulação de mercadorias. Nesse contexto, leva-se em consideração a autonomia legislativa estadual e a preservação da neutralidade econômica como forma de desaceleração do fenômeno da *guerra fiscal*. Os resultados descritos em detalhes dão forma até a problemas não previstos no ambiente institucional vigente, quando da construção da Constituição de 1988, conforme atesta essa dissertação.

**Palavras-Chaves:** Tributação. ICMS. Operações interestaduais. Falhas institucionais. Guerra fiscal.

## ABSTRACT

The ICMS is the tax the largest revenue in Brazil, besides being the main source of revenue for states. For these reasons, it gets from Constitution 1988 more extensive treatment. The constitutional powers for the States legislate operations movement of goods allowed them to have greater degree of legislative and financial autonomy, however, has led to economic and institutional distortions due to the national vocation of a tax imposed by the state. The first objective is to analyze the formation of the ICMS tax model, constructed through a historical-institutional distortion process accumulated along the years. In this context, presents two different scenarios of revenue sharing when on the State: the recipient is or not a taxpayer. Moreover, they are presented descriptively disturbances arising from the weakening and tensions in the political and economic relations between states of the 'fiscal war', to break with the constitutional rules. Concomitantly, there remains the serious problem of region inequalities. As a consequence, the main goal of this dissertation refers to the examinations of the measures that are shaping the states to try to solve the possible institutional failures of the model, beyond the proposition of alternative models proposed to sharing resulting from operations of interstate movement of goods. In this context, it takes into account the state legislative autonomy and the preservation of neutrality and slowdown in economic phenomenon of 'fiscal war'. The results described in detail form unanticipated problems in the institutional environment, when the construction of the 1988 Constitution, as evidenced by this dissertation.

**Key words:** Taxes. VAT. Interstate operations. Institutional failures. Fiscal war.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Mecanismo de Repartição do ICMS na Venda Direta de Veículos – Operação Interestadual.....	115
---	-----



## LISTA DE QUADROS

Quadro 01 - Tributação Plurifásica Cumulativa – Demonstração Matemática do Efeito Cumulatividade.....	43
Quadro 02 - Sistema Débito e Crédito – IVA – Crédito Fiscal.....	46
Quadro 03 - Princípio Não Cumulatividade.....	48
Quadro.04.- Substituição Tributária para Trás.....	53
Quadro.05.- Substituição Tributária para Frente.....	56
Quadro.06.- Participação do IE do IVC na Receita Tributária 1940-1942.....	63
Quadro 07 - Operação de Circulação de Mercadorias Quando o Emprego da Alíquota Interna do Estado de Origem.....	79
Quadro 08 - Operação de Circulação de Mercadorias Quando o Emprego da Alíquota Interestadual.....	81
Quadro.09.- Alíquota Nominal e Efetiva ICMS – “Cálculo por Dentro”.....	85
Quadro.10.- Repartição do ICMS - Operação Interestadual Destinatário Contribuinte.....	89
Quadro 11.- Repartição do ICMS – Operação Interestadual Destinatário Não Contribuinte.....	92
Quadro.12.- Pesquisa E-Bit 15 Empresas Ponto.Com Mais Bem Avaliadas.....	94
Quadro.13.- Modelos Tributários ICMS Circulação de Mercadorias CF/1988.....	95
Quadro.14.-` Estudo Comparativo Operações Com Mercadorias Com e Sem Crédito Presumido.....	103

Quadro 15.-	Operacionalização Com Crédito Normal.....	106
Quadro 16.-	Operacionalização Com Crédito Presumido.....	107
Quadro.17.-	Unidades da Indústria Automobilísticas Implantadas no Brasil – 1996/2001.....	113
Quadro.18.-	Venda de Veículos Automotor – Faturamento Direto Remetente Montadora em MG – Destinatário: Não Contribuinte de ICMS.....	116
Quadro 19 -	Operação de Venda Para Consumidor Final – Comércio Eletrônico em Acordo Com os Preceitos Constitucionais.....	119
Quadro 20 -	Operação de Venda Para Consumidor Final – Comércio Eletrônico em Acordo Com.Protocolo 21/2011.....	120
Quadro 21.-	Cobrança no Estado Destino Protocolo ICMS CONFAZ 21/2011.....	121
Quadro 22.-	Protocolo CONFAZ 21/2011.....	122
Quadro.23-	IVA- Compartilhado União e Estados – Resumo da Partilha em Diferentes Cenários.....	136
Quadro.24-	IVA- Princípio Destino.....	145

## LISTAS DE SIGLAS

<b>CF</b>	- Constituição Federal
<b>CPF</b>	- Cadastro de Pessoas Físicas
<b>CNPJ</b>	- Conselho Nacional de Política Fazendária
<b>CONFAZ</b>	- Conselho Nacional de Política Fazendária
<b>CTN</b>	- Código Tributário Nacional
<b>IE</b>	- Imposto de Exportação
<b>IR</b>	- Imposto de Renda
<b>II</b>	- Imposto de Importação
<b>IVA</b>	- Imposto do Valor Agregado
<b>LC</b>	- Lei Complementar
<b>MVA</b>	- Margem de Valor Agregado
<b>OBS</b>	- Observação
<b>PEC</b>	- Projeto de Emenda Constitucional
<b>ST</b>	- Substituição Tributária
<b>VA</b>	- Valor Agregado

## LISTAS DE SIMBOLOS

§ - parágrafo

**art.** - artigo

cf - conforme

est. - estágio

p.e. - por exemplo

pg - página

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>16</b>
<b>2</b>	<b>ASPECTOS CONCEITUAIS EM FINANÇAS PÚBLICAS.....</b>	<b>26</b>
<b>2.1</b>	<b>Introdução.....</b>	<b>26</b>
<b>2.2</b>	<b>Objetivos da Política Fiscal e as Funções Governamentais.....</b>	<b>27</b>
<b>2.3</b>	<b>Neutralidade, Simplicidade, Progressividade e Equidade.....</b>	<b>33</b>
<b>2.4</b>	<b>Nascimento do Tributo na Operação Mercantil.....</b>	<b>36</b>
2.4.1	Critério Quantitativo da Consequência Tributária (Quanto): Base de Cálculo (B) e Alíquota Tributária (t).....	38
<b>2.5</b>	<b>Critério Espacial e Critério Alocativo de Receitas nos Estágios do Circuito Econômico.....</b>	<b>41</b>
2.5.1	Tributação Plurifásica Cumulativa.....	41
2.5.2	Tributação Plurifásica Não Cumulativa.....	43
<b>2.6</b>	<b>Princípio da Não Cumulatividade.....</b>	<b>46</b>
<b>2.7</b>	<b>Tributação Monofásica.....</b>	<b>49</b>
<b>2.8</b>	<b>Substituição Tributária.....</b>	<b>50</b>
2.8.1	Substituição Tributária para Trás.....	52
2.8.2	Substituição Tributária para Frente.....	54

<b>3</b>	<b>EVOLUÇÃO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES COM MERCADORIAS NO BRASIL.....</b>	<b>58</b>
<b>3.1</b>	<b>Introdução.....</b>	<b>57</b>
<b>3.2</b>	<b>A Republica e Nova Moldura Tributária.....</b>	<b>58</b>
<b>3.3</b>	<b>Modificações Tributárias Pós Anos 30.....</b>	<b>62</b>
<b>3.4</b>	<b>Nascimento ICM - A Partir da Década de 60.....</b>	<b>66</b>
<b>4</b>	<b>MODELO DE TRIBUTAÇÃO NAS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS DA ATUAL CARTA MAGNA/1988.....</b>	<b>72</b>
<b>4.1</b>	<b>Introdução.....</b>	<b>72</b>
<b>4.2</b>	<b>Tributo Estadual de Vocação Nacional.....</b>	<b>73</b>
<b>4.3</b>	<b>Modelo de Tributação ICMS circulação de mercadorias.....</b>	<b>78</b>
<b>4.3.1</b>	<b>Alíquota Interna.....</b>	<b>78</b>
<b>4.3.2</b>	<b>Alíquota Externa.....</b>	<b>80</b>
<b>4.4</b>	<b>O Cálculo Por Dentro – Alíquota Efetiva e Nominal.....</b>	<b>82</b>
<b>5</b>	<b>REPARTIÇÕES DAS RECEITAS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, OS BENEFICIOS FISCAIS E AS PERTURBAÇÕES NO MODELO ICMS.....</b>	<b>87</b>
<b>5.1</b>	<b>Considerações Iniciais.....</b>	<b>87</b>
<b>5.2</b>	<b>Repartições das Receitas Quando o Destinatário é Contribuinte do ICMS .....</b>	<b>88</b>

<b>5.3</b>	<b>Repartições das Receitas Quando o Destinatário Não é Contribuinte do ICMS.....</b>	<b>91</b>
5.3.1	Nova Faceta da Guerra Fiscal.....	92
<b>5.4</b>	<b>Benefícios Fiscais.....</b>	<b>95</b>
<b>5.5</b>	<b>Perturbações no Modelo ICMS CF/1988 Quando o Adquirente no Estado Destino é Contribuinte de ICMS.....</b>	<b>100</b>
<b>5.6</b>	<b>Perturbações no Modelo ICMS CF/1988 Quando o Adquirente no Estado Destino Não é Contribuinte de ICMS.....</b>	<b>109</b>
5.6.1	A Guerra Fiscal no Setor Automotivo.....	110
5.6.1.1	O acordo automobilístico: Antecedentes a Guerra Fiscal.....	111
5.6.1.2	Quebra da Regra Constitucional do Modelo de Tributação ICMS.....	113
5.6.2	Protocolo 21/2011 – Nova Face da Guerra Fiscal.....	117
<b>6</b>	<b>MODELOS PARA PARTILHA DAS RECEITAS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS.....</b>	<b>124</b>
<b>6.1</b>	<b>Considerações Iniciais.....</b>	<b>124</b>
<b>6.2</b>	<b>Base de Cálculo ICMS.....</b>	<b>125</b>
<b>6.3</b>	<b>Competência da União.....</b>	<b>127</b>
<b>6.4</b>	<b>Competência Compartilhada da União e dos Estados.....</b>	<b>133</b>
6.4.1	Mecanismo Operacional do Modelo.....	135
6.4.2	Projeto de Emenda Constitucional (PEC) 175/1995.....	139
<b>6.5</b>	<b>Competência dos Estados com cobrança no Destino.....</b>	<b>141</b>
<b>6.6</b>	<b>Competência dos Estados com cobrança na Origem.....</b>	<b>145</b>

<b>6.7</b>	<b>Conclusões.....</b>	<b>151</b>
<b>7</b>	<b>COMENTÁRIOS FINAIS DO TRABALHO.....</b>	<b>157</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>168</b>
	<b>ANEXOS.....</b>	<b>177</b>



## 1 INTRODUÇÃO

O ICMS - imposto estadual incidente sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações - é, sem dúvida, o imposto com a maior arrecadação no país, além de ser a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal, recebendo da Carta Magna/1988 mais extenso tratamento constitucional.

A atribuição de competência pela Constituição Federal aos Estados<sup>1</sup> para legislar sobre o ICMS lhes permite obter maior grau de autonomia, todavia pode ocasionar distorções econômicas em virtude da característica nacional do tributo.

Um dos seus principais problemas reside na estrutura do modelo tributário ICMS/1988, que apresenta dois cenários distintos de repartição de receitas oriundas de operações interestaduais de mercancia, quando no Estado *destino* o destinatário é ou não contribuinte do imposto.

Além disso, cita-se como problemática decorrente do modelo, a desigualdade regional, inclusive exposta na própria CF, ao estabelecer alíquotas interestaduais diferenciadas para operações entre a região Centro-Sul<sup>2</sup> e as regiões de menor desenvolvimento econômico – Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

As unidades da federação estão divididas em dois grandes blocos: os Estados ricos e exportadores, localizados na região Centro-Sul, e os Estados menos desenvolvidos nas demais regiões. Existe sempre uma barganha por mudanças no modelo, objetivando maior transferência de renda para estes que buscam maior grau de desenvolvimento socioeconômico, ao passo que aqueles, com mais desenvolvimento, até aceitam alterações dessa estrutura, desde que não afetem sua arrecadação. A situação parece menos complexa do que de fato é, porque nesse espaço entram outras variáveis menos objetivas e de natureza política.

Este cenário de dois grandes blocos associado a distintos modelos de repartição de receitas que é objeto e configura-se como problematização do presente estudo.

---

<sup>1</sup> Estados, neste trabalho, significa unidades da federação brasileira, enquanto país, e também o Distrito Federal.

<sup>2</sup> Região Centro-Suln: subentende-se: Região Sudeste e Região Sul

Dentre os diversos enfoques sob os quais o ICMS pode ser analisado, fixaram-se algumas premissas essenciais, realizando o corte metodológico necessário a todo trabalho científico. Com isso, foi escolhido o objeto de investigação: o modelo tributário ICMS circulação de mercadorias CF/1988, limitando-se a buscar as respostas para as seguintes indagações: quais as perturbações no modelo que induzem conflitos entre as unidades federativas, inserido no fenômeno denominado *guerra fiscal*? Qual a relevância das falhas institucionais que alimentam essa *guerra* entre as unidades federativas do país?

De fato, a formulação de conclusões coerentes e relevantes dessa dissertação foi consequência da resposta para dúvidas que decorreram da análise cautelosa das inúmeras controvérsias e polêmicas que o assunto suscita. Eis algumas delas: (a) a estrutura constitucional do modelo<sup>3</sup> fomenta a *guerra fiscal*? (b) a diferença de níveis de desenvolvimento econômico social entre as regiões do país induzem perturbações no modelo? (c) como o *crédito fiscal* é manipulado pelos Estados com a finalidade de atrair investimentos privados, acarretando perturbações na neutralidade econômica apregoada pelo modelo? (d) quais fatores que desencadearam a quebra da regra constitucional do modelo em operações interestaduais de mercancia? (e) quais as medidas que os Estados estão delineando para tentar solucionar as possíveis falhas institucionais do modelo?

Antecipando-se um pouco e em sentido mais geral, esse trabalho vai defender a hipótese de que falhas institucionais históricas na formulação de modelos de tributação de operações com circulação de mercadorias geraram consequências diversas a desejada e rebatem não só em problemas de desigualdades regionais, mas comprometem a aceleração do processo de desenvolvimento econômico brasileiro.

Diante disso, este estudo terá como **objetivo geral** fazer um diagnóstico da hipótese de que falhas institucionais no modelo são fatores de estímulo à guerra fiscal. Isso implica mostrar todo o processo de geração de problemas consequentes de falhas institucionais, fundamentando com exemplos empíricos e evidências com dados secundários os resultados.

Isso é corroborado pelo fato empírico de que o próprio modelo é fator gerador da guerra fiscal. Dentro de um ambiente institucional em constante evolução apresentou novamente falhas institucionais que apesar das correções históricas, como se verá, não foram suficientes.

---

<sup>3</sup> Nota do autor – modelo: subentende-se modelo tributário ICMS de circulação de mercadorias

Os **objetivos específicos** visam: a) conhecer o processo histórico dos modelos de tributação do imposto sobre circulação de mercadorias deste início da República até a Constituição Federal 1988, destacando virtudes e falhas; b) do ponto de vista do pacto federativo, analisar como se processam as relações federativas, a fragilização e a manutenção de acentuadas diferenças econômicas entre as entidades subnacionais fomentadas pela estrutura do modelo com fundamentação empírica; c) a análise do sistema de partilha de receitas, entre os Estados *exportadores* e *importadores* oriundas da tributação de operações interestaduais de circulação de mercadorias; d) os prejuízos para o Estado *importador*, na ocorrência de benefícios fiscais concedidos ilegalmente e unilateralmente pelo Estado *exportador*; e) nesse novo ambiente de comercialização, *e-commerce*, quais os efeitos no modelo e quais as repercussões em termos de arrecadação para Estado *importador*.

Em face desses objetivos, esse estudo está estruturado em sete capítulos.

No **segundo capítulo**, irar-se-á apresentar aspectos conceituais em finanças públicas, assim como, aspectos teóricos sobre o nascimento do tributo sobre operações com circulação de mercadorias, destacando os estágios econômicos sobre qual a incidência da tributação, citando as principais diferenças, as vantagens e desvantagens, da tributação monofásica, plurifásica cumulativa ou não.

No **terceiro capítulo**, realizar-se-á a digressão acerca da evolução do imposto sobre operações de mercadorias no Brasil. Toma-se como ponto de partida a formação da República do país. Em seguida, enfoca-se o surgimento do primeiro tributo brasileiro sobre o consumo (Imposto sobre Vendas Mercantis), em 1922. Essa análise histórica é de fundamental importância na compreensão da atual roupagem do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, mostrando raízes históricas institucionais do problema, consolidado pelas distorções sistêmicas estabelecidas com a CF/1988.

No **quarto capítulo**, apresenta-se a fundamentação teórica das características do imposto de circulação de mercadorias, de modo que se possibilite, desde logo, uma reflexão acerca de uma das principais causas da guerra fiscal: a acentuada vocação nacional de um imposto de competência estadual.

Neste capítulo também enveredar-se-á pela análise da estrutura do modelo, abrir-se-á com exemplos matemáticos. A distorcida forma de *cálculo por dentro*, ainda que se pouca

discutida em relação à guerra, ganhará tratamento especial, por se tratar de objeto de suma importância na compreensão dos fatores responsáveis pela elevação do custo fiscal para os contribuintes.

No **quinto capítulo**, composto por diversas seções, empreender-se-á uma análise no tocante à partilha de receitas oriundas nas operações de mercancia, entre os Estados de *origem* (produção) e *destino* (consumo) da mercadoria em dois cenários distintos: a) destinatário contribuinte do ICMS e; b) destinatário não contribuinte de ICMS.

Neste contexto se introduzirá a figura dos benefícios fiscais, ressaltando como se dá sua introdução no modelo, sua operacionalidade e possíveis repercussões nos Estados *exportadores e importadores*.

Analisar-se-á, igualmente, as perturbações no modelo advindas da inserção dos benefícios, pontuando a guerra fiscal, quando destinatário é contribuinte do imposto. Pretende-se também demonstrar a perda de arrecadação dos Estados importadores, especialmente, daqueles localizados nas regiões menos desenvolvidas do país, as falhas institucionais e as tensões no pacto federativo.

Neste capítulo serão também apresentadas as falhas do modelo quando o destinatário não é contribuinte de ICMS, de modo a destacar o acirramento da guerra fiscal oriundas neste tipo de operação, dado ao incremento do *e-commerce* nas últimas décadas.

O processo da guerra fiscal, permeado pela quebra de regra constitucional, promovido pela chegada das plantas do setor automotivo a partir da década de 90 será do mesmo modo objeto de análise.

Por fim, enfoca-se o inconstitucional Protocolo CONFAZ 21/2011, o efeito receita tributária e suas repercussões no modelo, tanto para os Estados exportadores com para os importadores.

No **sexto capítulo** serão analisadas as alternativas disponíveis para equacionar modelos de repartição das receitas originárias das operações interestaduais de mercancia.

Os modelos alternativos serão apresentados para a sistemática de tributação da consequência tributária (tributar), enfatizando o critério pessoal (quem); critério espacial

(onde); critério temporal (quando); critério quantitativo (quanto) e ; o critério alocativo das receitas (alocar para quem) do produto de arrecadação de operação interestaduais de mercancia, levando-se em consideração a neutralidade econômica apregoada pelo modelo ICMS CF/1988, associado ao *trade off*, harmonização tributária e a autonomia legislativa estadual, apontando sempre para o fenômeno da guerra fiscal travada entre as entidades subnacionais.

Para isto serão analisados modelos que apregoam a competência tributária – em conformidade com a classificação estabelecida pelo trabalho de Araujo (1999): a) da União; b) compartilhada União e Estados; c) dos Estados com cobrança no destino; e d) dos Estados com cobrança na origem

A busca para uma solução da guerra fiscal passa necessariamente também pela reformulação do modelo ICMS/1988, visando uma distribuição mais harmônica de receitas oriundas das operações de circulação de mercadorias. Essa distribuição objetiva assim estabelecer um melhor equilíbrio no pacto federativo através da equalização dos principais instrumentos do modelo.

Por fim, a viabilidade política da equalização do modelo evidencia a necessidade de um comando central, neste caso, o governo federal, dada a vocação nacional de um imposto de competência estadual, que ofereça instrumentos para tentar solucionar o problema das falhas institucionais. .

Este, pelo contrário, vem se mostrando reiteradamente apático como no ressurgimento da guerra fiscal, com a chegada de plantas do setor automotivo no país, a partir da década de 90.

No **sétimo capítulo**, capítulo final, conclusões e considerações finais do trabalho.

## ASPECTOS METODOLÓGICOS

Dentro do processo metodológico busca-se embasar as premissas e respostas a essas questões levantadas. Com esse intuito, realizar-se-á ampla investigação em obras de autores brasileiros, e em diversas fontes secundárias (teses, dissertações, artigos e revistas especializadas).

O estudo, além de um conteúdo histórico-institucional, será embasado por fontes empíricas de dados secundários, como forma de realçar os problemas do modelo seus entraves e o fenômeno da guerra fiscal. Além disso, serão mostrados de forma original exemplos que dão fundamento empírico a cada alternativa positiva ou negativa do modelo.

Isto possibilitará a revisão bibliográfica acerca do tema proposto com o escopo para identificar as efetivas contribuições científicas existentes e proporcionar uma nova abordagem em relação ao que já foi produzido.

Os métodos utilizados nesse trabalho são o histórico e o descritivo, assim como o exploratório. Conforme descrito em Munhoz (1989), usa-se aqui o método histórico de investigação, pois a partir do tempo cronológico se pretende entender o objeto de estudo que se deseja analisar. Mais do que isso, pretende-se articular a questão histórica com a fundamentação institucionalista.

Dessa forma, análise dos condicionantes que a cada momento histórico vão influenciar o objeto de estudo. E nesse caso específico o estudo, enquanto científico, se porta de forma a tentar se isolar de dogmas ou influências ideológicas; na busca constante por sua natureza científica, conforme defende Oliva (2006).

Na visão de Melo (1996), a história econômica tem a capacidade de, a partir de várias variáveis, inclusive a institucional, entender os fenômenos econômicos dentro de uma cronologia. Analisa-se o passado para se entender o futuro, considerando o movimento das várias variáveis.

Nesse quadro, esse estudo descreve a evolução histórica de todo arcabouço institucional tributário que permite entender alguns pilares da questão da guerra fiscal, no caso aqui associada a evolução da tributação de operações de circulação de mercadorias e seus condicionantes, conforme está desenhado acima nos objetivos do trabalho.

Dessa forma, dentro de um pluralismo metodológico, comuns em estudos de economia, a pesquisa é exploratória no sentido de dar uma primeira visão sob um ângulo diferente da questão, tendo como base de referência o modelo ICMS CF/1988, associado as suas relações com as unidades federativas.

Apesar das limitações do método descritivo, não se pode excluir seu uso, na medida em que são lançadas as bases conceituais e teóricas do fenômeno econômico em estudo e realizada a descrição do mesmo ainda que de forma diferenciada, o que não deixa de dar sua conotação de originalidade ao mesmo.

Claro deve estar que o sentido exploratório aqui deve ser visto na forma em que a discussão é conduzida em termos de uma pesquisa, conforme contextualiza Castro (1978). Essa pesquisa irá ser o caminho para responder perguntas importantes sobre o fenômeno científico em análise. Como destaca esse autor, se a pergunta a responder é importante, então a pesquisa aplicada é importante. Esse é naturalmente o caso, pois pela atualidade do tema precisa se fugir do formato jornalístico. A natureza apenas descritiva da abordagem é suplantada pelo aprofundamento dos pontos tratados. Mesmo sendo o processo extremamente atual, o que implica até a inexistência de séries estatísticas, o tratamento analítico dado permite não apenas estabelecer relações de causa e efeito, como também fazer a análise prospectiva.

Em sua natureza de pesquisa aplicada, Munhoz (1989) destaca o que parece pertinente ao caso, esse formato de pesquisa permite a comprovação ou negação de explicações acadêmicas sobre o comportamento de uma dada realidade; fornece informações que, convenientemente analisadas, permitem a construção de modelos teóricos explicativos de uma realidade maior. As idiossincrasias do caso brasileiro geram por consequência a necessidade da formulação de modelos explicativos específicos que na verdade ainda parecem em construção como se observa o fato de tal assunto ser motivo de matérias quase mensais ao longo dos últimos anos.

Isso deixa explícito a gravidade do problema e a urgência de uma reforma tributária para qual essa dissertação pretende fornecer alguns elementos que deveriam ser apreciados pelos *policy-makers*.

Para isso, o modelo tributário circulação mercadorias será *planilhado* através de exemplos numéricos e cálculos matemáticos, tendo em vista seus preceitos institucionais, bem como suas repercussões econômicas, tanto para os Estados exportadores – *origem* (produção), quanto Estados importadores – *destino* (consumo), em dois cenários do modelo: a) quando o destinatário é contribuinte do ICMS e; b) quando o destinatário não é contribuinte do imposto.

A fundamentação teórica do ICMS neste estudo precisará se reportar aos trabalhos de Carrazza (2009), apesar desta pesquisa ser eminentemente de natureza econômica, de fato, só com prévio conhecimento da supremacia da Lei Maior e das legislações infraconstitucionais e todo arcabouço tributário do imposto sobre circulação de mercadorias é que se conseguirá desenvolver cientificamente o tema desta pesquisa.

Este trabalho se serve também da fundamentação teórica colocada nos trabalhos de Giambiagi & Além (1999) e Rezende (1983, 2010) no que tange a teoria de tributação, com a finalidade de aproximar um sistema tributário do *ideal* levando em consideração os princípios da tributação: neutralidade, equidade, progressividade e simplicidade.

Deve estar claro, no entanto, que o foco principal aqui não é a forma de fundamentação teórica, mas principalmente a questão histórico-institucional dentro do escopo de análise de falhas institucionais sob um ambiente institucional bem analisado nos trabalhos de North (1990).

Economistas, tais como: Simonsen (1975), Varsano (1995), dentre outros, serão citados na apresentação da fundamentação teórica dos modelos de tributação das operações mercantis, associando a metodologia das partidas dobradas de Pacioli (1494), para cálculo do *quantum* do imposto em operações interestaduais.

Ao aplicar a metodologia de Pacioli (1494) no modelo, pretende-se verificar do ponto de vista da eficácia microeconômica (para os contribuintes e entidades tributantes), a afetação ao princípio da neutralidade, em suas vertentes associadas à formação de preços, localização das firmas, ônus fiscal, sonegação e complexidade tributária.

Para tornar mais claro alguns argumentos serão realizadas algumas simulações de resultados do modelo vigente, analisando o efeito receita tributária para as entidades tributantes quando ocorrem mudanças nas alíquotas tributárias (t) e as bases de tributação (B). Isso permitirá avaliar a existência ou não das falhas institucionais e as distorções para o país do fato de cada unidade da federação legislar em causa própria.

Na metodologia das partidas dobradas, empregada no imposto tipo valor agregado, serão discutidos modelos, através da metodologia monofásica, plurifásica cumulativa e não-cumulativa, quanto à incidência tributária (onde), cobrança (quanto) e repartição (para quem) do produto de arrecadação das operações interestaduais pelas unidades federativas.



No modelo, serão introduzidas possíveis perturbações, como crédito presumido, concedido à margem da lei, e-commerce com alocação de receitas apenas na origem; entre outras perturbações que fomentam a guerra fiscal.

É importante ressaltar que o crédito fiscal, moeda de pagamento, descrita nos trabalhos de Carrazza (2009), decorrente do princípio da *não-cumulatividade* no modelo, induzidos por economistas, como Simonsen (1975), para dentro do sistema tributário brasileiro, faz surgir também a figura dos benefícios fiscais que, invariavelmente, são outorgados pelos Estados, visando atrair plantas industriais e, como corolário, implementar o desenvolvimento de seus respectivos territórios.

É fato notório na atual política tributária nacional, (cf. Varsano, 1977) que a CF /1988 vem sendo, frequentemente, infringida por falhas estruturais na própria natureza do modelo. Observa-se também que todos Estados se utilizam de artimanhas institucionais próprias (leis, decretos etc.) para de forma unilateral conceder benefícios fiscais, independentemente de um comando central e sem qualquer autorização prévia do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ<sup>4</sup>, o que fere de forma contundente o que está previsto no ordenamento legal brasileiro.

Esse estudo não pretende entrar no campo jurídico para questionar a inconstitucionalidade de leis infraconstitucionais, da substituição tributária progressiva, bem como da concessão dos benefícios fiscais em relação ao ICMS, que são outorgados à margem da Constituição Federal e do CONFAZ.

Algumas menções, porém, são necessárias para mostrar a evidência de falhas institucionais que apresentam significativas consequências sobre o desenvolvimento socioeconômico do país e concorre para o acirramento da guerra fiscal e do agravamento das desigualdades regionais.

Deve ser destacado também que, conforme ressalta Assunção (2010):

---

<sup>4</sup> O CONFAZ é formado por um representante de cada Estado e do Distrito Federal e por um representante do governo – em geral, o Ministro da Fazenda ou seu Secretário Geral (ou Executivo). O membro do governo federal dirige as reuniões e pode votar em caso de desempate, desde que não seja matéria relativa à concessão ou revogação de incentivos fiscais. O CONFAZ é assessorado pela Comissão Técnica Permanente (Cotepel/ICMS) que é responsável pela coordenação dos trabalhos relacionados à política e à administração do ICMS.

Ganha cada vez mais importância o diálogo entre a ciência econômica e conhecimento jurídico.[...] de um lado a Economia fornece teorias para prever como as pessoas reagem a incentivos, bem como ferramentas para avaliar a eficiência das leis na realização de objetivos sociais importantes. De outro, a ciência jurídica oferece perspectivas teóricas sobre a conformação de medidas econômicas com o ordenamento jurídico vigente, bem como instrumentos legais de promover os objetivos almejados pelo Estado no exercício de suas funções: alocativa, estabilizadora e distributiva (ASSUNÇÃO, 2010:3)

A temática principal deste trabalho refere-se à análise das perturbações no modelo ocasionadas por infrações desse arcabouço legal por parte dos Estados e da própria apatia do *poder central* frente a esta problematização. E como tais atitudes tem uma profunda repercussão socioeconômica.

Nesse contexto, pretende-se revelar as raízes históricas dessa questão e seu impacto sobre o desequilíbrio regional, mas também sobre o próprio processo de desenvolvimento econômico do país. Claro deve estar que são fenômenos e distorções intrinsecamente ligados.

## 2 ASPECTOS CONCEITUAIS EM FINANÇAS PÚBLICAS

### 2.1 Introdução

O Estado – entidade político-administrativa autônoma – para que possa exercer as funções de governo visando promover o bem estar da população em geral, objetivo primordial das sociedades democráticas contemporâneas, utiliza-se da obtenção *compulsória* de recursos, através da cobrança de tributos.

As funções do governo ampliaram-se consideravelmente nos três primeiros quartéis do século passado, refletindo uma evolução dos princípios teóricos que recomendavam a necessidade de intervenção governamental no sistema econômico, assim como alterações nas preferências da coletividade quanto à intervenção do governo em atividade correlacionadas à distribuição da Renda Nacional.

“De uma posição inicial bastante modesta, na qual lhe cabia apenas a prestação de alguns serviços essenciais à coletividade – tais como justiça e segurança, em que as características especiais de oferta e demanda não induziam o setor privado a produzir -, o papel do governo na economia modificou-se substancialmente”. (REZENDE, 2010: 17).

Naquele contexto histórico, merece menção a relevância da contribuição da principal obra de John Maynard Keynes, a teoria geral do juro, do emprego e da moeda, de 1936, que deu toda uma nova dimensão macroeconômica ao papel da política fiscal. Essa contribuição foi moldada nas décadas seguintes as dimensões e limitações sociais e econômicas de cada nação, dando um novo alento ao debate econômico subsequente.

Desse modo, e também como resultado dessa evolução teórica ganhou nova dimensão o papel do Estado.

Isso significou a ampliação do elenco das atribuições econômicas governamentais. Rezende (2010), referindo-se à visão tradicional dos trabalhos de Musgrave (1973), classifica essas atribuições em três grandes grupos de funções: a) promover ajustamentos na alocação de recursos (financiamento e oferta de bens e serviços públicos); b) promover ajustamentos na distribuição da renda (distribuição mais equitativa da renda) e; c) manter a estabilidade econômica (manutenção do nível de emprego e da estabilidade dos preços).

## 2.2 Objetivos da Política Fiscal e as Funções Governamentais

A *função alocativa* de recursos seria requisitada quando não se encontrassem cenários que garantissem maior eficiência do uso de recursos disponíveis na economia mediante o funcionamento do sistema de preços no mercado. “Os casos mais importantes a serem considerados referiam-se à possibilidade de existência de economia externa, ou a problemas de satisfação de necessidades coletivas” (REZENDE, 2010: 18).

O financiamento da expansão da infraestrutura é habitualmente empregado como primeiro caso em que são claros os reflexos da intervenção governamental. A construção de pontes, viadutos, estradas, por exemplo, ao induzir a expansão da atividade econômica em uma região, possibilitaria um resultado sobre o nível de Renda Nacional superior ao resultado individual competitivo do setor privado. A intervenção pública objetivando nortear, por exemplo, desenvolvimento de determinada região, é plenamente justificável.

O segundo caso tem como referência a produção de bens públicos cujas características especiais de demanda tornem somente o mecanismo de preços inábil para direcionar o uso de recursos. Exemplos clássicos são fornecidos por serviços de segurança pública e justiça. Estes serviços constituem necessidades coletivas da população.

“O fato de os benefícios gerados pelos bens públicos estarem disponíveis para todos os consumidores faz com que não haja pagamentos voluntários aos fornecedores desses bens. Sendo assim, perde-se o vínculo entre produtores e consumidores, o que leva à necessidade de intervenção do governo para garantir o fornecimento, a oferta compatível dos bens públicos”. (GIAMBIAGI E ALÉM, 1999: 27)

No que se refere à *função distributiva*. Existe a necessidade do governo também assumir tal função, corrigindo o que o mercado por si só não pode fazer. O governo pode usar instrumentos como tributos para cumprir essa função. Por exemplo, pode usar, também, as transferências direta de renda, como é caso do Programa de Governo o Bolsa Família (PBF) o qual não está vinculado a remuneração de nenhum fator de produção.

Com relação aos tributos, o governo pode empregar o modelo da progressividade dos tributos, de forma a retirar proporcionalmente mais de quem tem mais renda. O governo pode subsidiar os preços da cesta básica, até desonera-los da cobrança de impostos. Claro deve

estar que as famílias de menor poder aquisitivo despendem mais em alimentação do seu orçamento familiar relativamente as de classes mais elevadas.

Em consonância com a teoria tradicional do bem-estar social (*welfare economics*), sob certas condições, “os mercados competitivos geram uma alocação de recursos que se caracterizam pelo fato de que é impossível promover uma realocação de recursos de tal forma que um indivíduo aumente o seu grau de satisfação, sem que, ao mesmo tempo, isso esteja associado a uma piora da situação algum outro indivíduo”. (GIAMBIAGI E ALEM , op.cit.:20).

Isso representaria a ideia que o mercado pode se auto-regular à proporção que critérios puramente econômicos de eficiência são ponderados nas tomadas de decisões alocativas dos fatores de produção, mas a distribuição de renda consequente do país pode não ser socialmente aceitável.

Nesse caso, a intervenção governamental é justificada para corrigir as possíveis *falhas do mercado*, através da *função distributiva* na tentativa de reduzir as desigualdades na repartição do Produto Nacional.

Um dos processos mais empregados com vista em tal objetivo consiste, justamente, na utilização do sistema tributário e da política de gastos governamentais, “De um lado, introduzindo maior progressividade nos tributos, de forma a impor um ônus relativamente maior sobre indivíduos de nível de renda elevada, e, de outro, ampliando despesas de transferência que beneficiem direta ou indiretamente (mediante manutenção de serviços gratuitos – educação e saúde, por exemplo) as classes de renda mais baixa”. (REZENDE, 2010:20), conforme destacado anteriormente.

Quanto a *função estabilizadora*, a preocupação principal baseia-se em controlar o nível agregado de demanda, visando minimizar o impacto econômico e social das *falhas de mercado* que geram crises de inflação ou depressão. O controle da demanda agregada implica intervir em políticas de gastos, p. e, do controle de gastos públicos, do crédito e dos níveis tributários.

O fundamento da teoria keynesiana levado ao público em 1936 foi fundamental, porque o governo, seja via uma política fiscal, seja via uma política monetária, ganhou um papel maior e bem estruturado teoricamente para agir principalmente na demanda agregada.

A preocupação estabilizadora estava assim associada a manutenção do nível do emprego, do crescimento econômico e do nível dos preços.

Keynes (1991 [1936]) deixou claro que o mercado era incapaz de garantir o pleno emprego dos fatores de produção, que o desemprego involuntário era uma evidência real comprovada. Esses problemas poderiam ser parcialmente sanados via intervenção do governo na sua parte referente a consumo e investimento com peso na demanda agregada, ou mesmo reduzindo impostos para aumentar a renda disponível do setor privado da economia.

Em relação a este aspecto, o trabalho se deterá nos níveis tributários, tema de significativa pertinência ao estudo. As orientações dos especialistas em finanças públicas no tocante à adoção de mudanças tributárias compatíveis com os ideais de eficiência fiscal apontavam na ênfase à substituição gradativa de impostos indiretos sobre produção e vendas por impostos diretos sobre a renda pessoal e empresarial.

A essa argumento adicionam-se vantagens, do ponto de vista do emprego do princípio da *capacidade contributiva* (quem ganha mais deve pagar mais) e da visibilidade da carga tributária: sabedor de quanto contribui para poder público, o pagador de tributos poderia exercer de forma mais eficaz seu papel de cidadão no controle dos gastos públicos, no sentido de atender ao bem comum.

A adesão a essa hipótese expressa a submissão da questão da modernização tributária ao desenvolvimento econômico, a melhorias institucionais e à troca de padrões culturais *atrasados*, típicos de países não desenvolvidos, por normas de conduta compatíveis aplicadas em países desenvolvidos.

A substituição dos tributos “maus” (os indiretos – que incidem sobre o consumo) pelos tributos “bons” (os diretos – que incidem sobre a renda), conforme salienta Rezende (2010)

Só poderia ocorrer à medida que fossem sendo criadas as condições necessárias ao satisfatório desempenho do imposto sobre renda do ponto vista fiscal: ampliação de sua base (propiciada pelo crescimento econômico, aumento de renda e redução das desigualdades), o aperfeiçoamento administrativo, a educação cívica do contribuinte (fruto do desenvolvimento cultural) e o desenvolvimento político (na linha do fortalecimento dos ideais que comandam as modernas democracias representativas). (REZENDE, 2010:251)

Entretanto, na década de 80, a ênfase atribuída ao papel da tributação sobre a renda começou a ser minimizada em decorrência dos efeitos danosos ocasionados pela pesada carga

tributária nos lucros das empresas e dos rendimentos das pessoas físicas sobre as condições de competitividade das economias ocidentais.

Merece destaque que Varsano (1998) ressalta, porém, que o governo federal preferia na verdade impostos de elevada produtividade fiscal, o que prepondera naqueles que incidem sobre o faturamento. Isso explicaria assim a menor preferência pela captação de impostos via renda.

Para Sampaio (2004) os impostos sobre consumo (indiretos) representam:

Nos países em desenvolvimento, uma parcela substancial da arrecadação total. Até recentemente, a predominância desse tipo de tributação era considerada uma das características do subdesenvolvimento; esperava-se, assim, que a parcela da receita arrecadada por meio da tributação do consumo se reduziria ao longo do processo de crescimento econômico, sendo substituída pela tributação da renda. No entanto, estudos recentes têm consistentemente apontado para a inversão dessa tendência e contribuído para redesenhar o papel da tributação indireta. Ao demonstrarem que a tributação da renda, a longo prazo, reduz as perspectivas de crescimento da economia, esses trabalhos enfatizam as vantagens de se taxar o consumo em vez de renda.<sup>5</sup> (SAMPAIO, 2004:188)

A proposta de ampliação do imposto sobre o consumo não é nova, Rezende (2010) cita o trabalho de Kaldor (1955) na construção de um modelo tributário, baseado na ideia de um imposto abrangente sobre o consumo. Este imposto tinha como pretensão, reunir, em só tributo, a tripla vantagem da neutralidade econômica, da justiça fiscal e da relação direta entre o contribuinte e o fisco.

Ao invés de declarar a sua renda, o contribuinte declarava seu consumo, incidindo o tributo em função do montante gasto de cada um. Ao se exigir uma declaração pessoal do contribuinte, o tributo preservaria os mesmos atributos do imposto sobre a renda. Por fim, a aplicação de alíquotas progressivas, em relação ao consumo, atenderia ao princípio da capacidade contributiva dos indivíduos.

O imposto ideal, entretanto, jamais foi efetivado em virtude da ausência de condições propícias à sua operacionalização. Os motivos que conduziram à elaboração da proposta, no entanto, retornaram, agora, com redobrado vigor. Para Rezende (2010)

---

<sup>5</sup> Ver a esse respeito, Bird (1987), Browning (1978), Tanzi (1987), Milesi-Ferrett & Roubini (1995), dentre outros.

A desconsideração das contra-indicações ao uso abusivo e prolongado de doses cada vez mais elevadas do imposto de renda, que constavam das advertências feitas à época, abalou a saúde econômica dos países mais desenvolvidos, forçando uma mudança de estratégia. A terapia do imposto sobre o consumo foi retomada, sob novo enfoque. A experiência dos países europeus, com adoção generalizada do imposto sobre o valor agregado (IVA), impulsionada pelos esforços de integração da Comunidade Européia, abriu novas perspectivas para aplicação prática (REZENDE, 2010: 253).

Para que possa ser entendido o mecanismo de tributação tipo valor agregado, faz-se mister uma apreciação descritiva dos princípios da tributação, assim como logo em seguida uma análise histórica institucional, da introdução do IVA no sistema tributário nacional.

No preâmbulo deste capítulo, afirmou-se que o Estado para o cumprimento constitucional de suas funções, necessita de recursos financeiros e os obtém através principalmente da cobrança de tributos.

A tributação consiste num conjunto de normas e regras aplicadas sobre o sistema econômico do país. A tributação reflete, então, a organização econômica e política do país em um dado momento histórico. Nesse sentido, o tributo é somente um instrumento o qual comporta realizar a transferência do setor privado para o setor público do poder sobre o uso de recursos da população.

“Em que pese o tributo não ser em si um custo, ele provoca custos, na medida em que exige o uso de recursos do governo e do contribuinte, para sua administração. O tributo também altera o comportamento dos agentes econômicos, na medida em que interfere nas decisões sobre o uso dos recursos, causando ineficiência alocativa.” (PEREIRA-MATIAS, 2009:139).

O tributo é definido pelo CTN, como 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.

Esta prestação pecuniária compulsória tem evidentes repercussões sobre o comportamento dos agentes econômicos, (cf. Pereira-Matias, 2009), interferindo na alocação de recursos, gerando facilidades e/ou entraves para o exercício das atividades do setor privado. Além do mais, chega-se alegar que a tributação pode estabelecer limitações ao crescimento econômico.



Esse cenário apresentado elucida as motivações do agravamento dos conflitos entre governos e contribuintes.

Os conflitos verticais são aqueles que acontecem entre o governo e os contribuintes. Nesse caso, o ente público, em geral, procura sustentar ou elevar o ônus fiscal, enquanto os contribuintes lutam para reduzi-lo. Este é o típico exemplo, no qual setor privado *luta* por benefícios fiscais, para minimizar a carga tributária visando a redução de alocação de investimentos e dos custos de produção.

O conflito horizontal no governo é o que envolve a disputa da repartição das receitas oriundas da prestação pecuniária compulsória do tributo. É caso a ser analisado neste trabalho no fenômeno da guerra fiscal na partilha das receitas tributárias em operações de mercancia interestadual.

Segundo Paz (2008) afirma que essa redistribuição horizontal de receitas, em relação a este trabalho, é implementada através da utilização do diferencial de alíquotas nas operações interestaduais com mercadorias tributadas pelo ICMS.

Entre a necessidade de o governo maximizar a arrecadação e a de minimizar os efeitos negativos da tributação, *trade off* sempre presente, determinados princípios básicos<sup>6</sup> norteiam, apesar das dificuldades em se atingir um sistema ideal, a estrutura do sistema tributário:

- a) a *neutralidade* determina que motivos essencialmente tributários não devem provocar modificações nas decisões de produção, investimento e consumo;
- b) os sistemas devem possuir um elevado grau de *simplicidade administrativa* para minimizar os recursos exigidos dos contribuintes e do fisco e as possíveis distorções sobre a alocação privada de recursos;
- c) os sistemas precisam contar com *flexibilidade* de modo que possam adaptar-se a mudanças econômicas e servir de instrumento de política fiscal e monetária;
- d) a *responsabilidade política* indica que os sistemas tributários devem representar uma adequada fonte de financiamento para o Estado, e, simultaneamente, não provocar efeitos danosos sobre a eficiência e competitividade do setor produtivo, tanto no mercado interno quanto o externo;

---

<sup>6</sup> Estes mesmos princípios podem ser encontrados na justificativa da proposta de Reforma Tributária apresentada em dezembro de 1998 pelo Ministério da Fazenda.

e) justiça fiscal visa conferir o maior grau possível de *equidade* aos tributos pagos pela sociedade.

### 2.3 Neutralidade, Simplicidade, Progressividade e Equidade

O princípio da *neutralidade* faz alusão a que os sistemas tributários não provoquem interferências, ou que eles minimizem os possíveis impactos negativos da tributação sobre as decisões de alocação de recursos tomadas com base no mecanismo de mercado.

Rezende (2010) afirma que:

Essas decisões se baseiam nos preços relativos determinados pelo mercado, a neutralidade do sistema tributário seria obtida quando a forma de captação de recursos pelo Governo não modificasse esses preços. Qualquer mudança nos preços relativos provocada por modificações na tributação contribuiria para tornar menos eficiente as decisões econômicas, implicando uma redução no nível de bem-estar, que poderia ser atingindo com os recursos disponíveis. (REZENDE, 2010:158)

A *neutralidade*, do ponto de vista da alocação de recursos, deve ser complementada pela *equidade* na divisão da carga tributária, ou seja, pelo conceito de equidade, cada contribuinte deve contribuir com uma parcela mais *justa* de modo a cobrir os custos do governo.

“O princípio da equidade se baseia em que ônus tributário seja dividido de forma equitativa entre os indivíduos. Divide-se basicamente em equidade horizontal e vertical. No primeiro caso, trata-se de tratar de forma semelhante indivíduos iguais. Por outro lado, o segundo caso se refere a dar um tratamento diferenciado para indivíduos considerados desiguais” (PAZ, 2008).

Mas como definir qual é esta parcela mais justa?

Um dos métodos empregado para se calcular a parcela mais *justa* baseia-se no *princípio benefício*, segundo o qual cada indivíduo deveria contribuir com uma quantia *proporcional* aos benefícios gerados pelo consumo do bem público.

Para Giambiagi e Além (1999):

Esse método de cálculo não é de fácil implementação, pois a avaliação dos indivíduos sobre os benefícios gerados pelo consumo dos bens públicos, [...], não é conhecida pelo governo e precisa ser revelada através de um processo eleitoral. Além disso, levando em consideração que as preferências diferem entre os indivíduos, não se pode aplicar qualquer fórmula tributária geral à sociedade como um todo. (GIAMBIAGI E ALÉM, 1999:32).

Outro princípio que norteia a *equidade* é o princípio da *capacidade de pagamento*<sup>7</sup>, que advoga que a repartição do custo fiscal seja feita em função das respectivas capacidades individuais de pagamento – conceituada, preferencialmente pelo nível de renda.

Assim, se a *capacidade de pagamento* é medida em termos de renda, a *equidade horizontal* seria obtida quando os indivíduos com um mesmo nível de renda, os iguais, contribuíssem com o mesmo ônus fiscal.

Já de acordo com a *equidade vertical*, os desiguais, as contribuições dos indivíduos devem diferenciar-se conforme suas diversas capacidades de pagamento.

É importante do mesmo modo que aqui se introduza a definição também dos conceitos de *progressividade* e *regressividade* dos tributos. O imposto é progressivo quando a alíquota de tributação se eleva quando cresce o nível de renda. Isso representa que *quem recebe mais renda deve pagar uma proporção maior de impostos relativamente às pessoas de baixa renda*.

Em contraposição, um imposto regressivo "é aquele que acarreta uma contribuição maior da parcela da população de baixa renda relativamente ao segmento de renda mais alta". (GIAMBIAGI E ALÉM, Op., cit.,:32).

Um exemplo, um país alfa, em que a tributação sobre a renda ocorra através da imposição de alíquotas crescentes com o aumento do nível de renda, adota um sistema tributário progressivo do que um país beta, onde existe apenas uma alíquota para a cobrança do imposto de renda.

Nota-se que o objetivo do sistema tributário é também um esforço pela *neutralidade*, de modo a não acarretar distorções nas decisões alocativas dos agentes econômicos entre produção e consumo, e não prejudicando desta forma, a eficiência do mercado. É importante então, explicitar os conflitos, bem como conciliar as diferenças.

---

<sup>7</sup> Na CF/88 uma forma de equidade é vinculada ao princípio da capacidade contributiva. Conforme art. 145, § 1º, "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte"

Estes conflitos estão relacionados, uma vez que é inevitável a influência do imposto sobre a composição do preço. Tanto isto é verdade que Sousa (1970 apud Baratto, 2005:40) afirma que: “temos de nos guardar da falácia de que existem impostos neutros, ou seja, impostos que geram receita sem produzir outros efeitos econômicos paralelos”.

Essa constatação é importante, porque mostra as dificuldades na aplicação de certos princípios teóricos de finanças públicas na prática; de modo que em algumas oportunidades ao longo desse trabalho, isso ficará bem evidente.

Finalmente, o conceito de *simplicidade* relaciona-se com a facilidade da operacionalização da cobrança do tributo. “Por um lado, é importante que o imposto seja de fácil entendimento para quem tiver que pagá-lo. Por outro, a cobrança e arrecadação do imposto, bem como o processo de fiscalização, não devem representar custos administrativos elevados para o governo” (GIAMBIAGI E ALÉM, 1999:34).

A inserção destes princípios no que refere à eficiência econômica será incorporada ao decorrer dos capítulos, principalmente, na análise das vantagens e desvantagens dos modelos de tributação de operações de circulação de mercadorias, apresentados neste trabalho.

Conclusivamente, deve ser destacado a importância do federalismo fiscal. Musgrave (1973), conforme destaca de forma pertinente Menezes (2007) estabelece os critérios de distribuição de competências tributárias entre os diferentes níveis de governo.

Nesse quadro, para uma divisão tributária eficiente, caberia a esfera federal a tributação progressiva da renda, enquanto os estados ficariam com o imposto sobre o consumo e os governos locais cobrariam o imposto sobre a propriedade imobiliária e as taxas de uso. Como se percebe, bem de acordo com o sistema tributário brasileiro.

Em termos de uma distribuição eficiente de encargos, existem ganhos de eficiência na descentralização dos gastos públicos, na medida em que existem variações locais de gostos e custos.

Para Musgrave (1973), o cerne do federalismo repousa na proposição de que as políticas alocacionais, que se referem à provisão dos bens públicos, podem diferir entre os estados, dependendo das preferências de seus cidadãos, ou seja, assumir que pessoas com rendas iguais têm preferências similares em termos dos bens públicos induz a um tratamento

desigual para os iguais em uma estrutura central de impostos; isto decorre do fato de que os benefícios provenientes do fornecimento de bens públicos são limitados ao escopo.

Dessa forma, como bem esclarece Menezes (2007), a descentralização fiscal é adequada por permitir que o orçamento se organize de acordo com as preferências dos moradores de cada jurisdição.

Nos próximos itens deste capítulo, irar-se-á discutir mais propriamente as bases teóricas do imposto de circulação de mercadorias.

## 2.4 Nascimento do Tributo na Operação Mercantil

Para criar-se um tributo os entes políticos, ou seja, a União, os Estados, e os Municípios, valendo-se da *competência tributária*, e do ordenamento institucional: disserta, por meio de lei, um fato (a *hipótese de incidência*), a cuja realização vincula o surgimento da *obrigação tributária* de pagar um determinado montante.

“A competência tributária, é a possibilidade jurídica de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”. (CARRAZZA, 2009: 30)

Nos modelos de tributação a analisar nesta pesquisa o fato impositivo, a hipótese de incidência, é a operação praticada por produtor, industrial ou comerciante a qual acarrete circulação interestadual de mercadorias, bem como a transmissão de sua titularidade.

É importante destacar para estudos econômicos, que a incidência não é sobre as mercadorias, mas sim, sobre as *operações relativas à circulação de mercadorias*. Isso significa que a tributação incidirá apenas sobre operações que tenham por objeto circulação de mercadorias.

Conceito da *Circulação*, por sua vez, é aplicado aos mais variáveis entendimentos. Sob a ótica econômica, o termo expressa a ideia de movimento das mercadorias nas etapas do circuito econômico, da produção ao consumo, nas diversas unidades federativas por onde ela circular.

Já o termo *mercadorias*, “dá o entendimento que é o bem móvel que está sujeito à mercancia, isto é, o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis e assume a qualidade de mercadoria.” (CARRAZZA, 2009:43)

Dessa forma, os conceitos de *circulação*, *operação* e *mercadorias* estão umbilicalmente ligados, devendo o interprete, tomá-los na sua concepção legal para efeito de caracterização de sua incidência. E nesse quadro verificar seu efeito sob prisma econômico quantificando a eficiência das leis na realização de objetivos sociais pertinentes.

Logo, para viabilizar-se a *obrigação tributária* em operações de mercancia, sob o ponto de vista material (o quê), faz-se necessário que estejam presentes de forma cumulativa os seguintes critérios: a) realização de *operações* (negócios jurídicos pertinentes à transmissão de titularidade das mercadorias); b) *circulação* de mercadorias (mutação patrimonial) e; c) existência de *mercadoria* (bem compreendido no efetivo ato mercantil).

Há dois tipos de operações, no critério espacial (onde) a pontuar nesta pesquisa a) internas: as operações de circulação de mercadorias são realizadas dentro dos limites territoriais do próprio Estado e; b) externas (interestaduais): cujas operações de circulação de mercadorias são realizadas entre dois ou mais Estados.

Este trabalho aponta, essencialmente, para operações mercancia externas, nascendo a *obrigação tributária*, com o surgimento de duas figuras distintas: a) o(s) vendedor(es), - remetente(s) de mercadorias - localizado(s) no Estado de *origem* ou exportador e; b) o(s) comprador(es) – destinatário(s) de mercadorias – situado no Estado de *destino* ou importador.

É de suma importância, o entendimento que no modelo de tributação de *operação mercantil*, no critério pessoal da consequência tributária (quem), há dois sujeitos: ativo e o passivo.

Conforme preceitua o CTN, o *sujeito ativo* da obrigação é a pessoa jurídica titular da competência para exigir seu cumprimento, é aquele que tem o direito de exigir a obrigação tributária imposta ao sujeito passivo, é o credor do tributo, ou seja, o que integra o polo ativo da relação tributária.

O *sujeito passivo* é a pessoa obrigada a pagar o tributo - prestação pecuniária compulsória -, são os que podem promover as operações com circulação de mercadorias - as

firmas, as quais são responsáveis direta ou indiretamente pelo pagamento do tributo ao(s) sujeito(s) ativo(s).

#### 2.4.1 Critério Quantitativo da Consequência Tributária (Quanto), Base de Cálculo (B) e Alíquota Tributária (t)

##### BASE DE CÁLCULO OU TRIBUTÁRIA (B)

A base de cálculo constitui o aspecto fundamental do modelo de qualquer figura tributária por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude de mensurar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência tributária.

Para fins deste trabalho, tem-se que a base cálculo do modelo de tributação circulação de mercadorias deve ser necessariamente ser uma medida da operação mercantil.

Em geral as bases de cálculo do ICMS estão vinculadas aos valores das respectivas operações somadas ao frete, seguros, juros e demais importância pagas, recebidas ou debitadas ao destinatário. No tocante as operações, incluiu-se ainda o IPI, caso o destinatário não seja contribuinte deste imposto.

##### ALÍQUOTA (t)

De acordo com Carrazza (2009:88) “a alíquota é o critério legal normalmente expresso em percentual (%) que, conjuntado à base de cálculo, permite discernir o *quantum debeatur* (quantia devida, a título de tributo)”.

A equação seguir congrega alíquota à base cálculo, dá compostura numérica do montante que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação tributária que nasce pelo acontecimento do fato gerador, no caso específico desta pesquisa, a circulação de mercadorias interestadual.

Pressupostos e variáveis:

- base de cálculo (B), valor da mercadoria, em unidades monetárias;
- alíquota tributária (t) em percentual e;
- montante do imposto a pagar (TY) em unidades monetárias

$$TY = B \times t \quad (2.1)$$

### FORMA DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (B)

Algumas considerações são pertinentes na forma de apuração da base de cálculo nas operações com mercadorias, pois nem sempre o valor da saída da mercadoria é a base de cálculo (B).

Podem existir situações onde a lei, concede *benefícios fiscais* a segmentos de mercadorias - como é caso de produtos de cesta básica - em que se reduz a base cálculo objetivando diminuir o ônus fiscal das firmas.

A título de exemplo, observe-se o funcionamento deste mecanismo, supondo que a entidade tributante, forneça através de lei uma redução de base cálculo para uma determinada mercadoria, em 29,41% .

Pressuposto e variáveis:

- alíquota tributária: 17% (t=0,17);
- preço da mercadoria (P): 100 unidades monetárias;
- base de cálculo (B) sem redução é (P)

Com base na equação 2.1, pode-se ter que:

$$TY = 100 \times 0,17 = 17$$

Se for considerada a redução da base de cálculo (B) de 29,41% , considere que a fórmula para base de cálculo reduzida (B<sub>reduzida</sub>):

$$B_{reduzida} = P \times (1 - \% \text{ redução base de cálculo}) \quad (2.2)$$

De forma que:

$$B_{reduzida} = 100 \times (1 - 0,2941) = 100 \times 0,7059 = 70,59$$

$$TY = 70,59 \times 0,17 = 12$$



Pode-se observar com essa manobra o ente tributante reduz o ônus fiscal, no exemplo, a carga foi reduzida para 12%, ao invés de ser 17%, sobre o preço da mercadoria.

É uma operacionalidade que às vezes se faz presente para geração de conflitos federativos e que mostra a fragilidade de coordenação interna com reflexo de falhas institucionais.

Isso é verdade, porque esta manobra na forma de apuração do imposto está intrinsecamente correlacionada ao fenômeno da guerra fiscal, no qual, as entidades subnacionais empregam este instrumento reduzindo o ônus fiscal com o objetivo de atrair plantas industriais para seus respectivos territórios.

No momento irar-se-á discutir a outra maneira de encontrar a base de cálculo nas operações com mercadorias, para isto é necessário inserir o parâmetro do valor agregado (VA), adicionado ou acrescido.

Para se encontrar o valor agregado (VA) nas operações com mercadorias é necessário calcular em cada estágio econômico a diferença entre o preço de venda (PV) e os custos de aquisição (PC), determinado assim o valor da base de incidência do imposto. A equação seguir elucida este cálculo,

$$VA = PV - PC \quad (2.3)$$

Associando as equações 2.1 e 2.3, tem-se que valor do imposto a pagar (TY) em relação ao valor adicionado será :

$$TY = VA \times t \quad (2.4)$$

Neste caso específico a base de cálculo é o valor agregado, ou seja:  $B = VA$ ; para cada estágio no circuito econômico.

Com a formulação das formas de apuração da base de cálculo é necessário estabelecer o critério espacial (onde) incidirá a cobrança da tributação e o critério alocativo de receitas (para quem), e quais as possíveis repercussões econômicas, principalmente, relacionada a partilha das receitas entre Estados exportadores e importadores.

## 2.5 Critério Espacial de Critério Alcativo de Receitas nos Estágios do Circuito Econômico

Quanto a tributação, o imposto pode ser cobrado em um único estágio – monofásico. E, os plurifásicos, se subdividem em: cumulativos (em ‘cascata’) e plurifásicos não-cumulativos (sobre valor agregado – VA), que podem ser cobrados em vários estágios: extração, produção, no comércio atacadista e varejista.

Primeiramente ir-se-á analisar os modelos na tributação plurifásica, logo em seguida, o modelo monofásico. Esta sequência escolhida foi por que existem cenários onde os entes tributantes no Brasil renunciam à tributação plurifásica inerente a imposto de circulação de mercadorias, tipo IVA, e cobram, em geral, como se fosse um imposto monofásico, IVA-origem, fato que será exposto, com introdução do conceito de substituição tributária.

### 2.5.1 Tributação Plurifásica Cumulativa

Os impostos plurifásicos cumulativos, também, conhecidos como impostos em cascata, incidem da produção ao consumo pela *integralidade* do valor, e não permitem a compensação do imposto incidente nas operações anteriores.

A operacionalização neste tipo de modelo gera problemas graves de cumulatividade, afetando o princípio da *neutralidade econômica*, inserindo um viés contra produtos que apresentem número maior de fases, ou seja, quanto maior o número de fases maior o ônus fiscal.

Simonsen (1975:122) afirma que “os impostos em cascata estimulam a concentração vertical do processo produtivo, de modo a minimizar as passagens das mercadorias de um estabelecimento para outro”.

Para Giambiagi e Além (1999) os chamados impostos *em cascata* ou cumulativos:

São prejudiciais à eficiência econômica, já que distorcem os preços relativos e estimulam, às vezes desnecessariamente, a integração vertical da produção aumentando os custos e pelo fato de que esse tributo implica adoção do *princípio de origem* no comércio internacional, já que incidem sobre as exportações e não sobre importações. Isto é problemático no contexto da chamada “globalização”, que recomenda a harmonização internacional dos sistemas tributários nacionais, tendo em vista que os nossos principais parceiros comerciais adotam o *princípio destino*. (GIAMBIAGI e ALÉM, 1999:39)

Em relação às possíveis vantagens reside na capacidade de gerar arrecadação, mesmo com a imposição de alíquotas baixas, devido à multiplicidade cumulativa de operações com incidência do imposto.

Outro fator, é a *simplicidade* de se mensurar o imposto a pagar, pois alíquota tributária incide sobre o preço de venda, conforme a equação 2.1, haja vista que não há possibilidade de expurgar o imposto de operações anteriores sobre sua base cálculo, dado o caráter cumulativo de sua incidência.

No exemplo a seguir será demonstrado um caso hipotético do caráter cumulativo desse tipo de tributação que apresenta na verdade mais desvantagens do que vantagens até porque fere o princípio da neutralidade econômica.

Pressupostos e variáveis:

- 4 estágios econômicos: extração, fabricação, atacado e varejo;
- alíquota tributária : 5% ( $t=0,05$ ) em todos os estágios;
- a base de cálculo (B) é o preço da mercadoria (P);
- $TP_n$  (imposto pago) = imposto do estágio<sub>n</sub> + imposto do estágio<sub>n-1</sub> + . . . + imposto do estágio<sub>n-m</sub>, ou seja, o imposto pago em cada estágio será o imposto a pagar do estágio *adicionado* a cumulatividade dos impostos pagos em estágios anteriores.
- o custo aquisição total de cada estágio é igual ao custo de aquisição da mercadoria adicionado o ônus fiscal do estágios anteriores, ou seja,

$$PC_{total} = PC + TP_{n-m} \quad (2.5)$$

- preço de venda da mercadoria (PV) igual o custo da compra (incluindo imposto cumulativo) multiplicado pela margem de *mark-up* de 50% ( $\partial=0,5$ )

$$PV = PC_{total} \times (1 + \partial) \quad (2.6)$$

- calculo do valor agregado emprega-se a equação 2.3; e para calculo do imposto a pagar (TY) utilizou-se a equação 2.4

**Quadro 1 - Tributação Plurifásica Cumulativa – Demonstração Matemática do Efeito Cumulatividade**

VARIÁVEIS E PRESSUPOSTOS	ESTÁGIOS ECONÔMICOS			
	Extração	Fabricação	Atacado	Varejo
	<i>Estágio 1</i>	<i>Estágio 2</i>	<i>Estágio 3</i>	<i>Estágio 4</i>
Custo de aquisição sem imposto (PC)		100,00	157,50	248,06
Valor Agregado ou Adicionado (VA)		57,50	90,56	142,64
Mercadoria (P)	100,00	157,50	248,06	390,70
Imposto a pagar (TY) sobre (VA) Extração	5,00			
Imposto a pagar (TY) sobre (VA) da Fabricação		2,88		
Imposto a pagar (TY) sobre (VA) Atacado			4,53	
Imposto a pagar (TY) sobre (VA) Varejo				7,13
Imposto pago (TP) em Cascata	5,00	7,88	12,41	19,54

Fonte: Autor, 2012.

Analisando o Quadro 1, na medida em ocorre a circulação de mercadoria no circuito econômico, o imposto vai se acumulando, o efeito cascata. Por exemplo, no estágio 3, a carga tributária total é somatório da carga tributária do estágio 1 no valor 5,00 unidades monetárias, somado ao do 2º estágio, 2,88 unidades monetárias e mais a do próprio estágio, 4,53 unidades monetárias, totalizando o montante de 12,41 unidades monetárias.

Por isso os economistas, Simonsen (1975) e Giambiagi e Além (1999), apregoam que esta metodologia operacional do modelo estimula a integração vertical da produção, objetivando reduzir a carga tributária, pois não há *neutralidade* econômica dos diferentes estágios, ou seja, quanto mais estágios maior o ônus fiscal, dada a incidência de imposto sobre imposto (cascata fiscal).

Na próxima seção analisar-se-á a tributação plurifásica não cumulativa, conceituando, observando vantagens e desvantagens.

## 2.5.2 Tributação Plurifásica Não Cumulativa

### BREVE HISTÓRICO

A tributação não cumulativa, habitualmente chamada de tributação sobre o VA, evoluiu da tributação cumulativa. Seu modelo é atribuído a economistas e sua paternidade aos alemães. REZENDE (1983) destaca que:

A primeira recomendação para uso de um imposto deste tipo foi feita ao Governo alemão por Von Siemens, em 1918. O novo IVA viria em substituição a um imposto de vendas em cascata. A Argentina em 1935, e a França, em 1948, formam os primeiros países a introduzir o IVA, porém apenas no estágio de produção. Mais tarde, por volta de 1954, a França incluiu também o estágio atacadista da distribuição no contexto do IVA. Contudo, foi só a partir da segunda metade da década de 60 que o uso do IVA em todos os estágios da produção e da distribuição se tornou corrente, sobretudo nos países europeus pretendentes ao Mercado Comum Europeu. [...] , a mesma sistemática de tributação, foi introduzida em vários países europeus, como também em alguns países da América Latina, entre eles o Brasil.(REZENDE, 1983:230-231).

#### CARACTERISTICAS DA TRIBUTAÇÃO NÃO CUMULATIVA

O IVA (imposto sobre valor adicionado) é um imposto plurifásico pois incide em todas as etapas da produção e distribuição (alcançando também o consumidor final).

O IVA tributa somente o valor adicionado em cada estágio do circuito econômico, por onde mercadoria circula, podendo-se definir tal valor pela diferença entre o preço de venda (PV) e o custo de aquisição (PC) de determinada mercadoria<sup>8</sup>.

Para Giambiagi e Além (1999:40) “é considerado a forma mais eficiente de tributação sobre vendas, principalmente por tratar-se de um tributo neutro. Foi justamente a necessidade de harmonização fiscal, combinada com eficiência econômica do imposto sobre o valor adicionado, que justificou, em muitos países, a substituição do imposto de vendas em cascata pelo IVA.”

Simonsen (1975) compara IVA com Imposto em Cascata tecendo as seguintes análises: A superioridade dos impostos sobre valor adicionado sobre os de incidência em cascata se manifesta em três pontos:

---

<sup>8</sup> Ver equação 2.3

- a) os impostos em cascata estimulam a concentração vertical do processo produtivo (de modo a minimizar as passagens das mercadorias de um estabelecimento para outro); já os impostos sobre o valor adicionado são neutros em relação a essa concentração;
- b) no sistema de incidência sobre os valores adicionados cada empresa se transforma, automaticamente, num elemento de fiscalização dos seus fornecedores, o que não ocorre na incidência em cascata;
- c) é boa praxe de comércio internacional isentar as mercadorias exportadoras da incidência de impostos indiretos. Essa isenção pode ser total no caso dos impostos sobre as mercadorias vendidas ao exterior e credita-se pelo imposto pago nas mercadorias compradas, recuperando assim os tributos que oneram o produto nas etapas anteriores da produção. Já na incidência em cascata não há como recuperar esses impostos anteriormente acumulados ao valor das mercadorias exportadas. (SIMONSEN, 1975:122)

Os economistas Giambiagi e Além (1999) corroboram com pensamento de Simonsen (1975) afirmando que:

- a) o IVA é um imposto neutro em relação à estrutura organizacional das empresas, tendo em que o total do imposto incidente em um determinado produto não depende do número de transações por ele sofrido ao longo de vários estágios de produção e da distribuição, ao contrário do que ocorre com os impostos em cascata/cumulativos.
- b) o IVA não afeta a competitividade de uma indústria, já que o imposto é uma proporção constante do valor adicionado em cada etapa da atividade econômica. Em outras palavras, o IVA é uma proporção constante do valor adicionado total, sendo, por essa razão, facilmente identificado. Desta forma, as exportações podem ser totalmente isentas, e as importações tributadas da mesma forma que a produção doméstica.
- c) o IVA tem um caráter autofiscalizador. Tendo em vista que o imposto pago pela empresa vendedora só se transformará em crédito para a empresa compradora se o montante do tributo arrecadado estiver devidamente lançado nas notas fiscais, não existem os incentivos ao subfaturamento que se verificam em outros casos. Isto porque o risco seria grande para a primeira empresa, que poderia ser descoberta pelo fisco, e desvantajoso para a segunda, que teria que recolher um cifra maior de imposto nas suas vendas (GIAMBIAGI E ALÉM, 1999:40)

Os autores são enfáticos em ponderar a superioridade do IVA em relação ao imposto em cascata, com relação à eficiência econômica, principalmente por que, que em cada estágio a tributação incide *somente* sobre valor agregado do estágio.

O IVA também possui a vantagem de ser neutro em relação à estrutura organizacional das firmas pela não indução à integração vertical da produção.

Isto só é possível, pois os estágios do IVA são tributados, entretanto não há incidência de imposto sobre imposto. Como economicamente o tributo é transferido para o adquirente pelo mecanismo dos preços, acaba sendo suportado, em definitivo, pelo consumidor final. “Procura-se, então, propiciar ingressos à Fazenda em cada uma das etapas

do processo econômico de produção, distribuição e comercialização, na proporção que cada uma delas incorpora, agrega, ou adiciona valor do produto. Daí a expressão valor adicionado” (BALEEIRO, 2004:368)

O valor agregado pertinente a este trabalho é denominado IVA *crédito fiscal*. Este crédito fiscal surge em decorrência do princípio da *não-cumulatividade* fazendo com que o valor devido (débitos menos créditos ou saldo do imposto) seja equivalente ou próximo ao que resultaria aplicando a alíquota diretamente sobre o valor agregado, é que se irá apresentar a seguir.

## 2.6 Princípio da Não Cumulatividade

O cálculo do IVA pelo método do *crédito fiscal*, utilizando a metodologia do princípio da *não-cumulatividade*, permite impedir a incidência *em cascata* do imposto.

Entende-se por *não-cumulatividade* o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz o valor do imposto correspondente à saída dos produtos o valor que incidiu na operação anterior, de modo que seja tributado apenas o valor acrescido ou agregado.

Em outras palavras, do valor do imposto que incide na saída dos produtos deduz-se o valor do imposto que incidiu nas operações anteriores sobre os respectivos insumos.

A metodologia empregada no *mecanismo de deduções* é de Pacioli (1494), onde a entrada de mercadorias é o crédito fiscal e a saída de mercadorias é o débito fiscal (métodos das partidas dobradas), o débito menos créditos, gera o pagamento do imposto, em um determinado período pré-fixado. O Quadro 2 a seguir detalha este mecanismo.

**Quadro 2 - Sistema Débito e Crédito - IVA – Crédito Fiscal**

Operação com Mercadorias	Sistema Débito/ Crédito	Imposto
Entrada	Crédito	crédito (C)
Saída	Débito	a pagar (TY)
Pagamento	Imposto	pago (TP)

Fonte: Autor, 2012.

A equação a seguir sintetiza o Quadro 2

$$TP_n = TY_n - C_n \quad (2.7)$$

Importante a salientar, pela metodologia do IVA - *crédito fiscal*, não é necessário que o contribuinte conheça o valor agregado para o cálculo do valor a ser pago, pois contribuinte calcula o débito do imposto aplicando a alíquota sobre o valor das vendas, do somatório de débitos deduz o crédito do imposto que incidu sobre as compras.

Para que haja melhor entendimento no tocante ao *mecanismo das deduções* no modelo tributário IVA *crédito fiscal*, usa-se aqui um exemplo hipotético. O Quadro 3 a seguir simula uma operação de vendas demonstrando que na medida em que a mercadoria circula, o imposto não se acumula, ou seja, sem o efeito *cascata* da tributação plurifásica cumulativa.

Suposições para o exemplo e explicação das variáveis utilizadas seguem abaixo:

Pressupostos e variáveis:

- alíquota tributária em toda cadeia é 10% ( $t=0,10$ )
- compra do estágio<sub>2</sub> foi realizada na venda estágio<sub>1</sub> e assim sucessivamente ∴  $P$   
(Compra)<sub>n</sub> = P (Venda)<sub>n-1</sub>
- base cálculo (B) é o preço do valor da mercadoria (P)
- *mark-up* ( $\hat{c}$ ) é 50% para os estágios, emprego da equação 2.6
- compra de mercadoria constituiu-se o crédito fiscal (C)
- venda de mercadoria constituiu-se imposto a pagar (TY), emprego da equação 2.1
- cálculo do imposto pago (TP), utiliza-se a equação 2.7



**Quadro 3 – Princípio Não Cumulatividade**

Variáveis	Cadeia de Circulação Mercadorias								
	1°		2°		3°		4°		5°
Contribuinte	Alfa		Beta		Gama		Tetra		Consumidor Final
Transação	Compra	Venda	Compra	Venda	Compra	Venda	Compra	Venda	Compra
Mercadoria (P)	66,67	100,00	100,00	150,00	150,00	225,00	225,00	337,50	337,50
Imposto a pagar (TY)		10,00		15,00		22,50		33,75	
Crédito Imposto (C)	6,67		10,00		15,00		22,50		
Imposto Pago (TP)	3,33		5,00		7,50		11,25		33,75

Fonte: Autor, 2012.

Analisando o Quadro 3, conforme demonstrado na parte teórica deste capítulo, que todos os estágios são tributados, entretanto *não* incide imposto sobre imposto.

Em cada estágio, cada contribuinte paga o imposto referente ao valor agregado de cada estágio, conforme pode-se verificar no 3° estágio, onde ônus fiscal foi de 7,50 unidades monetárias e não o somatório deste estágio, como os estágios anteriores, daí princípio na *neutralidade* econômica apregoado pelo modelo.

Observe que um dos motivos também, além da neutralidade, para a criação do modelo IVA-*crédito fiscal* foi evitar a sonegação fiscal. O valor do crédito do comprador não pode ser diferente do valor que remetente – vendedor – lançou a débito na operação anterior, ou seja, o modelo débito e crédito, forma um caminho que pode ser rastreado.

Como o comprador quer o crédito, que serve de moeda de pagamento, é necessário que o vendedor emita o documento fiscal com destaque do crédito do imposto, conforme esclarece Baratto (2005)

Ainda que algum agente econômico se evada do imposto, basta que um da cadeia do processo o faça para que nesta fase incida o imposto integralmente (pois sem documento para a comprovação da compra não pode haver o crédito, que corresponderia ao débito em estágio anterior). O adquirente é que requisita o documento (nota fiscal, no caso Brasil) senão ele (o adquirente) é que terá que pagar o imposto integralmente por ocasião de suas vendas, sem a direito a crédito. [...] O direito a crédito coloca o comprador como aliado do fisco. Sem direito ao crédito os registros ficam dependentes do controle fiscal. (BARATTO, 2005:63)

Para Araujo (1999) os principais méritos estão pautados ao fato das dívidas tributárias dos contribuintes serem dependentes entre si, através da sistemática do débito-crédito formada pelas diferentes etapas do circuito econômico tem-se um importante ferramenta de fiscalização.

Autores como Simonsen (1975), (Giambiagi e Além, 1999) e o interessante trabalho de Baratto (2005) afirmam este caráter autofiscalizador do IVA-*crédito fiscal* é altamente positivo e relevante.

No próximo item será apresentado a tributação monofásica e logo em seguida o instituto da substituição tributária.

## **2.7 Tributação Monofásica**

Os tributos incidem numa única fase do circuito econômico (p.e., na produção ou no consumo) e não possuem, em geral, efeitos cumulativos, no entanto, para que isto aconteça torna-se necessário adotar medidas, como suspensão ou diferimento, caso a cobrança seja no destino, fato que será exposto ainda neste trabalho.

Quando incidentes sobre a produção ou no comércio atacadista têm a vantagem de incidir sobre reduzido número de contribuintes, ou seja, base de incidência restrita, que facilita o controle da arrecadação e reduz os riscos de sonegação fiscal.

Quando cobrados apenas no último estágio do processo de comercialização (varejista), com base no valor de venda ao consumidor final, denomina-se imposto sobre vendas ao varejo – IVV. Para Baratto (2005) informa que:

O tributo monofásico sobre o comércio varejista, também conhecido como imposto sobre vendas a varejo (IVV) possui uma base de incidência ampla e um número bastante grande de contribuintes, o que favorece o volume de arrecadação, mas dificulta o controle fiscal. A evasão fiscal torna-se muito elevada nesta fase, sendo necessária uma administração fiscal eficiente e onerosa, para que um nível satisfatório de arrecadação seja obtido. (BARATTO, 2005:52)

A questão da evasão fiscal está relacionada ao fato que não houve incidência da tributação nos estágios anteriores, o ônus fiscal tende a ser alto, na medida em que o imposto não incidiu em estágios anteriores.

Em que diz respeito ao contribuinte varejista é vantajoso sonegar por meio da não emissão de documentos fiscais, onde a fiscalização é rarefeita, dado ao grande número de contribuintes.

Outro aspecto a ser ponderado neste trabalho, quanto ao critério alocativo das receitas (para quem) na cobrança monofásica, no critério espacial (onde), ser, por exemplo, na produção, e parte da receita gerada ser carregada atravessando fronteiras para o destino – no consumo.

Exemplificando, a produção ser no Estado *alfa* e o consumo for no Estado *beta*, com cobrança (onde) na origem, pode parte da receita (para quem) ser direcionada e partilhada para o Estado destino? Para que este fato ocorra surge o conceito da *substituição tributária*, um dos tópicos mais importantes desta dissertação.

## **2.8 Substituição Tributária**

A substituição tributária é o mecanismo previsto no ordenamento legal de atribuição de *responsabilidade tributária* de um contribuinte para outro em relação a um fato gerador que ainda vai ser realizar (substituição tributária para frente ou progressiva), ou que se realizou (substituição tributária para trás ou regressiva).

A substituição tributária no Brasil não é um instituto novo no sistema tributário nacional. Técnicos o utilizam para tentar criar modelos tributários para tentar mitigar o problema da sonegação fiscal, facilitar a fiscalização em produtos de alto valor agregado e propensos a sonegação.

Em 1966, o CTN, já imputava a possibilidade de condição de responsável o comerciante atacadista ou industrial, quando o imposto devido for do comerciante varejista.

O Decreto Lei 406/1968 também faz alusão que lei poderá atribuir a condição de responsabilidade tributária ao industrial ou comerciante atacadista e acrescenta uma importante hipótese de que caso o responsável e contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio ou protocolo<sup>9</sup> assinados no âmbito do CONFAZ.

---

<sup>9</sup> Protocolos são acordos celebrados entre alguns Estados, enquanto que os Convênios são acordos celebrados entre todos os Estados. Entretanto, isto não impede que algum Estado signatário de determinado convênio denuncie sua celebração, ficando sem efeito sobre o denunciante os efeitos do convênio.

A atual Carta Magna, no capítulo que disserta sobre os impostos dos Estados, e a Lei 87/1997, Lei Kandir, quando disserta que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto, também fazem alusão ao instituto da substituição tributária.

O modelo tributário IVA-crédito fiscal plurifásico quanto a cobrança transforma-se em monofásico com a inserção da figura da substituição tributária. A eleição da responsabilidade pelo débito tributário recai – é certo – sobre quem não tem relação pessoal e direta com o fato imponible, desde que, no entanto, esteja vinculada, de alguma forma, a cadeia de circulação de mercadorias no circuito econômico.

Não é dado ao legislador escolher o responsável tributário fora do circuito por onde a mercadoria circula, ou seja, não lhe é permitido imputar com carga tributária quem não correlacionou, de alguma forma, como a prática da operação com mercadorias que fez nascer o tributo.

Neste cenário, o substituto, ainda que não tenha realizado diretamente o fato imponible, é posto na posição de sujeito passivo da obrigação tributária, respondendo inteiramente não só pelo adimplemento do débito tributário como igualmente pelo cumprimento das obrigações acessórias do contribuinte substituído.

Deve, do mesmo modo, a lei dar ao substituto meios de ressarcir-se sem maiores empecilhos, junto ao *substituído*. “Preenche estes requisitos a substituição que há nome ‘retenção na fonte’, na qual terceira pessoa, vinculada ao *fato imponible*, separa parte da importância que paga ao contribuinte, para recolhê-la aos cofres públicos”. (CARRAZZA, 2009:328)

Neste contexto, torna-se importante pontuar que temos duas figuras importantes no instituto da substituição tributária: a) substituto: na qualidade de sujeito passivo por substituição, ficando atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do(s) ente(s) público(s) tributante (s) envolvidos na operação; e b) substituído: não tem a responsabilidade de recolhimento do imposto de seu respectivo ônus fiscal, mas fica responsável pelo pagamento do montante do imposto ao substituto.

O instituto da substituição tributária subdivide-se em: a) substituição tributária *para trás* (regressiva – antecedente) – por antecipação; e b) substituição tributária *para frente* (progressiva – subsequente) – por retenção, é que o se irá discutir a seguir.

### 2.8.1 Substituição Tributária para Trás

É atribuída a outro contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto em relação a um fato gerador que já ocorreu. Geralmente acontece quando a legislação tributária atribui a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente na operação diferida ao destinatário da mercadoria, no lugar do remetente.

Na chamada substituição tributária *para trás*, a lei, tendo em vista comodidades arrecadatórias, “estabelece que o tributo será recolhido, pelo substituto, *na próxima* operação jurídica (em nome do substituído). Destarte, a carga econômica do tributo não será suportada pelo realizador da operação jurídica (o substituído), mas por quem levar a cabo a seguinte (o substituto)”. (CARRAZZA, 2009:328)

A base de cálculo, para fins de substituição tributária regressiva, em relação às operações antecedentes, é o valor da operação praticado pelo contribuinte substituído.

A seguir um exemplo de uma operação de circulação de mercadorias, com o imposto sendo diferido, para pagamento posterior.

Pressupostos e variáveis:

- 1º estágio: produtor vende mercadorias para firma, no valor de 1.000 unidades monetárias, não há pagamento do imposto, operação tributada diferida.
- 2º estágio: firma recebe a mercadoria do produtor e ao vendê-la, no valor de 1.500 unidades monetárias, para consumidor final, recolhe o imposto do 1ª e 2ª estágio
- alíquota tributária: 17% (t=0,17) (em toda a cadeia da circulação mercadorias)

Suponha um imposto diferido tendo por base a equação 2.1 já apresentada:

$$TP_{1^{\circ} est.} = 1.000 \times 0,17 = 170$$

No 2º estágio do processo de comercialização, usando equações 2.1 e 2.7, tem-se que o imposto diferido, torna-se crédito na venda nesse estágio, de forma que de acordo com o exemplo:

$$TY = 1.500 \times 0,17 = 255 e; TP_{2^{\circ}est.} = 255 - 170 = 85$$

Portanto, conclusão:

Carga tributária total = diferido + normal =  $TP_{total} = 170 + 85 = 255$ , pagamento no 2º estágio

O Quadro 4 elucida esta operação:

**Quadro 4 - Substituição Tributária Para Trás**

- Canal de Comercialização da Mercadoria -				
Estágio	1º	2º		
Contribuinte	Produtor	Firma		Consumidor Final
Substituição Tributária	Substituído	Substituto		
Tributação	Diferida	Normal		
Mercadoria (P)	1.000	1.500		1.500
Imposto (T)	Sem Destaque do Imposto	Diferido	170	255
		Normal	+ 85	
		Imposto Pago (TP)	255	

Fonte: Autor, 2012.

Importante observar que quando o substituto realizar o pagamento da mercadoria fornecida pelo substituído, aquele já descontará o valor do imposto, pois ônus fiscal é do substituído, apenas a responsabilidade do recolhimento do imposto é do substituto.

Cabe salientar também, que as operações de *substituição tributária*, associado ao princípio da *não cumulatividade*, ambos institutos inseridos no contexto do IVA-*crédito fiscal*, não altera ônus fiscal.

Neste exemplo pode-se observar que a carga tributária é 255 unidades monetárias, ou seja, 17% do preço final da mercadoria, sendo suportado pelo consumidor final.

O que ocorre na *substituição tributária* é transferência do pagamento do ônus fiscal para a figura do substituto, e não o aumento da carga tributária.

A *substituição tributária para trás* é empregada principalmente em operações internas, onde os produtores rurais - etapa da extração -, por exemplo, em suas grande maioria não são devidamente formalizados, como é caso de produtores de leite e fumo, casos típicos da economia alagoana, onde o adquirente a indústria – etapa da produção - fica *responsável* pelo recolhimento do imposto incidente na operação realizada pelo produtor rural.

A seguir irar-se-á tratar da substituição tributária *para frente*, figura com presença constante no contexto da guerra fiscal, sendo inclusive inserida na quebra regra constitucional, na década de 90, fato que será exposto no capítulo 5 desta dissertação.

## 2.8.2 Substituição Tributária para Frente

Ocorre quando se atribui responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo incidente na(s) operação(ões) subsequentes, a outro contribuinte. Parte-se do princípio de que o *fato imponible* acontecerá no futuro e que, deste modo, é válida a cobrança antecipada do imposto (ainda mais quando há indícios de que o realizador deste *fato futuro* praticará *evasão fiscal*).

Como esta modalidade de *substituição* atingirá fatos que ainda não aconteceram (e que, por conseguinte, em tese, ainda não existem), como basear-se-á para se calcular a base de cálculo das mercadorias, que serão comercializadas em eventos futuros, e ainda de ocorrência incerta.

O ICMS é um imposto cuja base de cobrança é o valor adicionado por quem comercializa ou distribui uma mercadoria. Para Lima (2011):

Quando instituída a substituição tributária para operações subsequentes (por exemplo, o atacadista que recolhe o imposto devido pelo varejista), há que se presumir uma margem que o substituído irá, supostamente, aplicar para determinar os preços dos produtos que comercializa. Se calculada corretamente, os preços médios finais presumidos tendem a ser iguais aos preços médios de mercado. (LIMA 2011:27)

Para cada contribuinte substituído é grande a chance de que a margem presumida não coincida com a margem por ela aplicada. Mais ainda, a margem presumida não muda em períodos curtos, ainda que os preços reais oscilem de acordo com a conjuntura do mercado.

Isso significa que o imposto devido relaciona ao preço pago na aquisição da mercadoria, já que é a partir deste que se calcula a margem presumida, mas não o preço pelo

qual ela é comercializada. “Assim, o ICMS, que sem, a aplicação do instituto da substituição tributária é um imposto tipicamente *ad valorem*, com a aplicação do instituto passa a ter características que mais se aproximam de um imposto específico, já que o valor a ser pago independe do preço final estabelecido” (LIMA, 2011:28)

A Lei Kandir disserta sobre possíveis critérios adotados da margem para constituição da base de cálculo: a) tratando-se de mercadoria cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido; b) existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá estabelecer como base de cálculo este preço; e c) não existindo as hipóteses previstas nos itens a) e b), será a base cálculo pelo somatório: 1) o valor da operação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; e 2) a margem de valor agregado, MVA, inclusive o lucro, relativa às operações subsequentes.

O MVA, a que se refere o item b2, será estabelecido com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

O contribuinte substituto original nas operações sujeitas à substituição tributária progressivas poderá ser: industrial; firmas atacadistas; importador; e o remetente da mercadoria nas operações interestaduais.

Importante destacar novamente, que o *IVA-crédito fiscal* plurifásico, com o instituto da *substituição tributária progressiva*, quanto ao recolhimento transforma-se em monofásico com a cobrança na origem, ou seja, o remetente da mercadoria nas operações externas é substituto.

Este fato é de suma importância para o entendimento de possíveis modelos tributários, os quais possam tentar minimizar o fenômeno da guerra fiscal.

Um, exemplo, portanto, ajuda a esclarecer o método de uma operação de circulação de mercadoria, o instituto da ST-progressiva.

Pressupostos e variáveis:



- 3 (três) estágios econômicos: indústria, atacadista e varejista
- alíquota tributária (t) 17% (t=0,17)
- base de cálculo (B) é preço da mercadoria (P)
- *mark-up* ( $\hat{\partial}$ ) total 50% a) indústria para o atacadista 30% e; b) atacadista para o varejista 15,38%

Calculo do imposto do 1º estágio com pagamento tendo por base a equação 2.1, já mostrada

$$TP_{1^{\circ} est.} = 1.000 \times 0,17 = 170$$

No 2º estágio, atacadista, usando as expressões 2.1 e 2.7, tem-se:

$$TY = 1.300 \times 0,17 = 221 \text{ e; } TP_{2^{\circ} est.} = 221 - 170 = 51$$

No 3º estágio, varejista, utilizando o mesmo procedimento que no estágio anterior, tem-se:

$$TY = 1.500 \times 0,17 = 255 \text{ e; } TP_{3^{\circ} est.} = 255 - 221 = 34$$

Portanto, conclusão:

Carga tributária = normal + antecipado<sub>2º est.</sub> + antecipado<sub>3º est.</sub>:

$$TP_{total} = 170 + 51 + 34 = 255, \text{ pagamento no 1º estágio}$$

O Quadro 5, mostra este procedimento:

**Quadro 5 - Substituição Tributária Para Frente**

Pressupostos	- Cadeia Circulação Mercadoria -				
Estágio	1º		2º	3º	
Contribuinte	Indústria		Atacadista	Varejista	Consumidor Final
Substituição Tributária	Substituto		Substituído	Substituído	
Tributação	Normal		Antecipada	Antecipada	
Mercadoria (P)	1.000		1.300	1.500	1.500
Imposto	Normal	170	Sem Destaque Imposto	Sem Destaque Imposto	255
	Antecipado 2º	51			
	Antecipado 3º	+ 34			
	Imposto Pago (TP)	255			

Fonte: Autor, 2012.

A análise do Quadro 5 esclarece, que houve a transferência do recolhimento do imposto para o 1º estágio da cadeia de circulação de mercadorias, ou seja, monofásico na origem, e não plurifásico.

O importante frisar, do mesmo modo que na *ST regressiva*, o imposto a ser cobrado por *ST progressiva*, o valor da carga tributária cobrada por esta modalidade não deve ser diferente da carga cobrada pelo método plurifásico, ou seja, a inserção do instituto da substituição tributária, não deve alterar o somatório do ônus fiscal também.

Merece consideração que quando o substituto realizar a venda da mercadoria na cadeia de circulação mercadoria será adicionado o montante do imposto pago antecipado, no documento fiscal, para seu devido ressarcimento.

As vantagens da *ST-progressiva* dizem respeito a simplificação da tributação em um único estágio, conseqüentemente dificultando a evasão fiscal. Concentra a máquina fiscalizadora estatal num universo menor de contribuintes, reduzindo o custo operacional de fiscalização.

Além que abre a possibilidade de troca de informações e de experiência entre os Estados sobre operações e mercadorias sujeitas à substituição tributária e sobre contribuintes (firmas) substituídos.

Em relação a desvantagem pode-se citar que os contribuintes estão compulsoriamente obrigados ao pagamento do imposto antes do acontecimento do fato gerador da venda da mercadoria.

Quando o MVA estiver acima do preço de venda da mercadoria, ira penalizar os contribuintes, com a carga tributária maior, e no sentido contrário, o potencial de arrecadação será minimizado.

Após os esclarecimentos da tributação monofática, plurifásica e do instituto da *ST*, faz-se mister empreender uma análise descritiva, assim como exploratória acerca do processo histórico da evolução do imposto sobre circulação de mercadorias no Brasil.

Essa análise respalda-se na formulação de uma correlação dos modelos tributários, ao longo das décadas, e as vantagens dadas em seu formatos à região Centro-Sul, fato responsável por reforçar a disparidade de desenvolvimento desta para as demais regiões do país.

### **3 EVOLUÇÃO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES COM MERCADORIAS NO BRASIL**

#### **3.1 Introdução**

A análise da evolução do sistema tributário brasileiro ao longo da história no quesito tributação sobre operações com mercadorias configura-se como elemento de extrema importância para a proposta do trabalho.

Isso ocorre em virtude da necessidade de fornecer esclarecimentos dos possíveis fatores que remetem ao atual modelo descrito pela CF/1988, bem como às legislações infraconstitucionais que acirram o fenômeno conhecido como guerra fiscal.

Essa evolução histórica conforme previsto nos fundamentos metodológicos dessa dissertação, vai mostrar as falhas institucionais ao longo desse processo, não sendo um fruto específico da CF/1988. Já ocorreram avanços como nas décadas de 50 e 60, mas as mudanças no ambiente macroeconômico e do papel do Estado na economia desde os anos noventa (90) (cf. Wanderley e Lages, 2004) exigem nova reforma tributária, sendo o ICMS o problema certamente mais contundente, por isso motivo desse trabalho.

Além disso, pode-se dizer que atualmente há um consenso sobre isso na essência dos estudiosos, mas faltou maior convergência dos atores políticos para a criação de alternativas melhores.

#### **3.2 República e a Nova Moldura Tributária**

Apesar de a primeira exação do comércio e da produção datar a década de 20, o estudo iniciar-se-á a partir do surgimento da República, visando assim, a demonstrar que desde aquela época, são notáveis as vantagens oferecidas à região Centro-Sul em detrimento das outras regiões. . O problema da desigualdade regional também será analisado, mas como forma de alimentação da guerra fiscal, desde início do século passado.

A Proclamação da República apontou o momento de nascimento dos governos estaduais como novos atores no cenário político-econômico. Lopreato (2002) tece comentários sobre este surgimento

A criação de uma república de caráter federativo alçou os Estados à posição de entes políticos fundamentais no arranjo do pacto de poder cuja força ia além daquela de que dispunham como províncias do império. As condições políticas e econômicas então vigentes levaram à concessão de amplos poderes políticos às frações de classes dominantes locais e à definição de uma estrutura tributária capaz de assegurar autonomia fiscal e administrativa aos Estados recém-criados. (LOPREATO, 2002:15)

A República Brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor até a década de 30. Sendo uma economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, principalmente o imposto de importação que, em alguns exercícios, conforme afirma Varsano (1996:2) “chegou a corresponder a cerca de 2/3 da receita. Às vésperas da proclamação da República este imposto era responsável por aproximadamente metade da receita total do governo federal”.

Oliveira (2010), ao examinar a evolução da estrutura tributária também ratifica as palavras de Varsano (1996) afirmando que a base de arrecadação brasileira no início da República baseava-se no comércio exterior.

Com o papel do Estado liberal restrito a poucas atividades, não deve causar estranheza o fato de se terem circunscrito suas receitas principalmente às derivadas do comércio exterior – atividades de importação e exportação –, o motor dinâmico da economia, à época, com poucos outros impostos incidindo sobre as atividades internas, cujos mercados – de trabalho, renda e produto – se encontravam em fase incipiente de formação. (OLIVEIRA, 2010:11)

Esta base tributária de arrecadação advinda do comércio exterior, conjugado com a falta ainda de um dinamismo econômico nas atividades internas de produção, conforme salienta Oliveira (2010) veio beneficiar principalmente os Estados exportadores, os Estados cafeeiros, situados na região Centro-Sul, sobretudo São Paulo.

O poder econômico-financeiro destes Estados era fortalecido pelo domínio do imposto de exportação, derivado da atividade cafeeira, os quais usufruíram de uma base sólida de arrecadação, associado a capacidade de conseguir empréstimos advinda da própria autonomia tributária e fiscal, concedida pela CF/1891, beneficiando o poder das oligarquias na região supracitada.

Entretanto, os demais Estados, das demais regiões tinham problemas nesse quadro. Por não terem importante participação no comércio exterior ou não conseguirem o mesmo grau de arrecadação por essa via, através de atividades como por exemplo a canavieira, na ausência

do principal produto da pauta de exportação, o café, e na medida em que também apresentavam precários índices de atividade interna, amarguravam receitas ínfimas.

Estava começando a se traçar um dos mais graves problemas de desenvolvimento econômico nacional, o desequilíbrio regional. O poder financeiro assegurava os recursos a essas unidades da região Centro-Sul de sustentarem os dispêndios em infraestrutura e de conduzirem à frente vários programas de auxílio à cafeicultura com recursos próprios ou com empréstimos. “A ação estadual na área de transporte, na definição de políticas de emigração e de ocupação de terras, bem como sucessivas medidas de valorização e sustentação do preço do café no mercado internacional assegurou o sucesso das articulações com os interesses cafeeiros e a continuidade do poder político da oligarquia local.” (LOPREATO, 2002:17)

Os demais Estados, entretanto, “amarados aos impostos interestaduais e com precário índice de atividade interna, tornava-os incapazes de criar fontes promissoras de renda e os levava a impor medidas de entrave ao desenvolvimento do mercado interno.” (LOPREATO, Op., cit.:17)

A atividade produtiva concentrava-se principalmente na região Sudeste, notadamente em São Paulo e Minas Gerais e, em menor escala, no Rio de Janeiro e no Rio Grande do Sul. O poder central encontrava-se enfraquecido financeiramente e dominado pelas oligarquias regionais mais poderosas economicamente e politicamente. Estas definiam, em seu benefício, as principais medidas da política econômica e tributária, e o governo republicano não dispunha, portanto, de condições para adotar outras medidas. “Assim nova federação transformou-se, na prática, numa *federação para poucos*” (OLIVEIRA, 2010:11)

O advento da Primeira Guerra Mundial (1914 a 1918) paralisou os mercados dos países centrais e a economia internacional, e conseqüentemente o comércio exterior, base de praticamente toda arrecadação tributária brasileira, desde o início da formação da República.

Diante desse acontecimento, Varsano (1996) disserta como se apresentava o quadro de arrecadação no Brasil, e mostra que governo começou paulatinamente a tributar de forma mais concreta o comércio e a produção interna.

O imposto de importação manteve-se como a principal fonte de receita da União. Até o início da Primeira Guerra Mundial, ele foi responsável por cerca de metade da receita total da União, enquanto o imposto de consumo correspondia a aproximadamente 10% da mesma. A redução dos fluxos de comércio exterior devido ao conflito obrigou o governo a buscar receita através da tributação de bases domésticas. Cresceu então a importância relativa do imposto de consumo e dos diversos impostos sobre rendimentos, tanto devido ao crescimento da receita destes impostos – definitivo no primeiro caso e temporário no segundo – como à redução da arrecadação do imposto de importação. Terminada a guerra, a receita do imposto de importação tornou a crescer mas sua importância relativa continuou menor que no período anterior (em torno de 35% da receita total da União na década de 20 e início dos anos 30). (VARSAÑO, 1996: 3)

Neste contexto, embora, como já salientado no início deste item, a primeira exação sobre o comércio e produção tenha se dado através da instituição do “Imposto sobre Vendas Mercantis”, em 1922, a tributação sobre o consumo somente ganharia a importância devida a partir da CF/ 1934, com a constituição do Imposto sobre Vendas e Consignações- o IVC.

Mesmo que se pretendesse fortalecer as receitas governamentais, “este esforço tenderia a esbarrar em inevitáveis limites dados tanto pela estrutura econômica e pelos baixos níveis de renda da população<sup>10</sup>, quanto pela capacidade de resistência dos setores agrários representados no aparelho do Estado no concernente ao aumento de sua contribuição para os cofres públicos”. (OLIVEIRA, 2010:15)

O fato é que nesta estrutura, até os anos de 1930, ainda não eram significativos os espaços para tornar predominantes os tributos incidentes sobre as atividades internas (produção e consumo).

Objetivando concluir este período recorre-se novamente a Oliveira (2010) o qual sintetiza a importância do comércio exterior na geração de receitas para o Estado brasileiro até final da década de 20.

Até 1930, tendo como motor dinâmico da economia a atividade agroexportadora, o Brasil – altamente dependente do comércio exterior tanto para a geração de renda e a realização dos lucros do sistema, quanto suprir o Estado dos recursos necessários para o cumprimento de suas funções – viu seus ciclos econômicos oscilarem ao sabor de choques externos, além dos internos: os decorrentes das periódicas flutuações da oferta e dos preços do café, o principal produto de exportação; e o que tinham origem nas perturbações da economia internacional, que afetavam a demanda dos países centrais. (OLIVEIRA, Op., cit.:12)

---

<sup>10</sup> Para ser ter uma idéia deste níveis, o PIB *per capita* situou-se, em 1930, em R\$ 1,78 mil contra R\$ 1,01 mil em 1900, ambos cotados a preços de 2008, conforma dados do Ipeadata.

A crise econômica mundial, decorrente do *crash* da Bolsa de Nova Iorque, não se restringiu apenas ao país na qual teve origem, uma vez que seus efeitos e implicações atingiram diversos países, inclusive o Brasil.

A dificuldade nas relações de trocas do país com o resto do mundo, abriram condições para que o Brasil acelerasse seu processo de industrialização e alterasse o padrão de acumulação de riquezas. As atividades internas começaram assumir posição de liderança no tocante ao crescimento do país, bem como, passaram a comandar os ciclos econômicos.

Esse acontecimento histórico associado à promulgação da Constituição de 1934 apontavam para alterações na estrutura tributária, modificando tanto sua dimensão quanto a sua composição em relação à tributação sobre a produção e consumo. É o que se discutirá a seguir.

### **3.3 Modificações Tributárias pós Modificações Tributárias pós anos 30**

Neste contexto do crescimento do mercado interno, em decorrência das dificuldades do comércio exterior, e o início do processo industrialização, a CF/1934 e as legislações infraconstitucionais promoveram pertinentes alterações na estrutura tributária, deixando-a em condições de ingressar na fase seguinte da evolução dos sistemas tributários, aquela em sobressaem os impostos internos sobre os produtos.

O imposto sobre vendas mercantis, de característica monofásica, antes competência da União, passou a fazer a parte da esfera de competência estadual. Além disso, teve o nome alterado para imposto de vendas e consignações – IVC.

Com base de incidência significativamente alargada, o modelo IVC de tributação caracterizava-se por ser um imposto plurifásico cumulativo, “em cascata”, pois era exigido em cada uma das operações de venda ou consignação, desde a fonte de produção até a entrega ao consumidor, de acordo com uma alíquota fixa *ad valorem*.

Fato de grande importância, para aumentar a base de incidência do IVC, foi a Segunda Guerra Mundial (1939-1945), que favoreceu ainda mais o crescimento do parque industrial brasileiro, e a dinâmica do mercado interno, em virtude da dificuldade de importação de produtos industrializados.

As novas condições da economia, frente a dificuldade de transações internacionais, inviabilizaram a sustentação do sistema tributário nos fluxos do comércio exterior. O desenvolvimento já alcançado, principalmente na região Sudeste, permitiu que se instaurassem condições necessárias para que a renda interna passasse a comandar o processo de realização do capital.

Em decorrência, os impostos com base no mercado interno, passaram a responder por maior parcela da receita pública, e permitiram a alteração do perfil de arrecadação, agora assentada pela renda interna.

Importante salientar que a mudança do perfil de arrecadação foi determinada muito mais pela nova dinâmica da economia, com o crescimento da renda urbana e a crise do setor externo, do que propriamente por uma estrutura tributária substancialmente diferente. “Na verdade, a principal alteração, o IVC, passou a ocupar o espaço do imposto de exportação nos Estados mais importantes; porém, em outras unidades, onde a renda interna ainda não havia se constituído no elemento dinâmico, a atividade exportadora, e mesmo o imposto interestadual de exportação, continuou importante e, às vezes, a principal fonte de arrecadação, até os primeiros anos da década de 1940”. (LOPREATO, 2002:25).

O Quadro 6 se elencam os quatro Estados da região Sudeste e mais cinco Estados da região Nordeste, ratifica as alterações comentadas por Lopreato (2002).

**Quadro 6 - Participação do IE do IVC na Receita Tributária 1940-1942**

Região	Anos	1940		1941		1942	
	Estados	Imp. Exp.	IVC	Imp. Exp.	IVC	Imp. Exp.	IVC
Sudeste	São Paulo	-	53,06		56,05		58,06
	Rio de Janeiro	13,04	39,09	8,58	41,11	7,91	44,63
	Minas Gerais	7,49	27,21	6,08	30,73	3,84	34,14
	Espírito Santo	19,78	28,38	24,43	30,95	19,59	37,04
Nordeste	Bahia	22,60	27,95	26,06	27,96	19,38	30,03
	Pernambuco	20,32	41,49	16,91	48,91	11,69	52,15
	Maranhão	24,88	46,91	27,57	44,39	23,21	45,96
	Alagoas	37,83	30,87	28,90	35,16	15,60	41,67
	Piauí	42,14	37,50	46,86	36,07	45,56	36,70
	Brasil	7,78	37,27	7,80	40,37	5,96	43,55

Fonte: BOUÇAS (1934 apud LOPREATO, 2002, p.:26)

Observa-se que o imposto estadual que tem como base de incidência o consumo interno, na região Sudeste foi crescendo de importância ao longo do quadro, chegando em 1942, no Estado de maior desenvolvimento da região a mais de 50% de participação.



De forma oposta, o imposto de exportação foi tendo sua importância minimizada, nesta região, chegando a atingir, em 1942 nos Estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais, menos de 10% de participação.

No Nordeste o imposto de exportação ainda apresentava uma participação expressiva, obtendo em Estados como o Piauí, em 1942, mais de 45% de arrecadação.

Com a alteração do perfil de arrecadação dos Estados da região sudeste, na nova dinâmica da economia brasileira, Varsano (1996) colaciona a evolução da arrecadação do IVC na década de 40.

Pela Constituição de 1934, o imposto de vendas e consignações tornou-se rapidamente a principal fonte de receita estadual correspondendo, no início da década de 40, a cerca de 45% da receita tributária dos Estados, enquanto a participação do imposto de exportação caía para pouco mais que 10%, inferior às dos impostos de transmissão inter vivos e de indústrias e profissões. Em 1946, o imposto de vendas e consignações já era responsável por cerca de 60% da receita tributária estadual. (VARSANO, 1996:4)

Não é objeto precípuo deste trabalho, analisar todas as vertentes da problemática da desigualdade regional no Brasil. Todavia, pode-se chegar a premissa que o modelo de tributação plurifásica cumulativa *em cascata*, introduzido pela CF/1934, e que quase não sofreu alterações pela CF/1937 ajustou-se como facilitador do processo histórico de concentração de rendas na região Centro-Sul .

A cobrança em *cascata* do modelo IVC estimulou a concentração vertical da produção, conforme salientam economistas como Simonsen (1975) e Giambiagi e Além, (1999). No caso brasileiro, esta concentração ganhou mais expressão nas regiões, onde se encontravam as grandes firmas advindas do processo de industrialização, favorecendo os ganhos via economias de escala, e daí sendo mais um fator estimulador da concentração de riqueza no Sudeste.

A legislação brasileira, consoante ao Decreto-Lei nº 915/1938, emendado posteriormente pelo Decreto-Lei nº 1.061/1939, incorretamente, arbitrou a cobrança na *origem, ipsis litteris*, do modelo IVC, favorecendo ainda mais os Estados desenvolvidos e ricos da região supracitada.

Descrevendo o colapso das finanças estaduais neste período, Lopreato (2002) assinala as vantagens dos Estados mais desenvolvidos diante do arbitramento da cobrança do IVC *na*

*origem*, beneficiando o capital industrial na região Sudeste, em detrimento dos outros Estados mais pobres e altamente dependentes de recursos da União.

O governo central, ao estabelecer esse critério, acatou, por um lado, aos anseios das burguesias regionais mais importantes, que seriam beneficiadas com o Estado financeiramente forte e, por outro, ao arbitrar o IVC em favor das burguesias de maior peso, favoreceu do mesmo modo o capital industrial, que aí estava concentrado. Esses Estados tiveram, então, asseguradas melhores condições de realizar os gastos públicos e alimentar a acumulação privada com recursos próprios. Os Estados mais pobres, por sua vez, com baixo poder de arrecadação, em razão das condições históricas de desenvolvimento, e pressionados pelo critério de arrecadação do IVC, continuaram dependentes da União. (LOPREATO, 2002:30-31)

É importante frisar, que o IVC, modelo plurifásico cumulativo, com as alterações advindas, praticamente, tornou-se um imposto monofásico de cobrança na *origem*, como todas as repercussões salientadas neste trabalho de beneficiamento dos Estados exportadores do sudeste, principalmente São Paulo, onde o processo de industrialização era mais proeminente.

Esse favorecimento, da cobrança monofásica, deu-se pelo fato de que a legislação assevera que quando as mercadorias destinadas à venda ou consignação são produzidas em um Estado e transferidas para outro pelo fabricante ou produtor, a fim de formar estoque em filial, sucursal, depósito, representante, *o imposto será pago adiantadamente, por ocasião da saída, ao Estado em cujo território foram produzidas.*

As distorções geradas pela legislação também acentuavam-se, uma vez que quando as mercadorias eram vendidas ou consignadas no Estado para que foram transferidas, *não seria devido novo imposto por essa primeira operação feita pela mesma pessoa, natural ou jurídica, que as transferiu*, considerando a hipótese de que o preço da venda ou o constante da consignação for o mesmo que lhes houver sido atribuído no ato da transferência, conforme disposto no parágrafo anterior. Se for maior o preço da venda ou consignação a diferença de imposto relativa ao *excesso será devida ao Estado em que foram produzidas tais mercadorias.*

Enfim, a análise das hipóteses para as desigualdades regionais no tocante ao cenário da época evidencia a influência do sistema de trocas na região Sudeste com o Nordeste, onde aquele envia produtos para este, de modo tal que, todo imposto gerado nestas transações abastecia exclusivamente os cofres públicos da região Sudeste.

A região Nordeste encontrava-se exportando produtos primários, de pouco valor agregado, e importando manufaturados da região Sudeste, de alto valor agregado, em consonância com a política de desenvolvimento nacional, controlada pelos setores empresariais do Sudeste, estabelecendo barreiras à importação de bens de consumo de outros países pelos Estados nordestinos.

O Nordeste passou a adquirir bens industriais de consumo no Sudeste, e suas exportações passaram a financiar a importação de bens de capital e insumos para fomentar a indústria do Sudeste. Para Barros (2011)

Essa triangulação acelerou a industrialização do Sudeste e, com isso, as desigualdades regionais no país. Como o Nordeste comprava bens do Sudeste a preços mais elevados do que obteria no mercado internacional, devido a tarifas de importação, ineficiências produtivas de uma indústria nascente e pouca competição, esse mecanismo teria representado uma transferência brutal de excedente do Nordeste para o Sudeste. (BARROS, 2011:102)

Essa hipótese refletia a visão de Celso Furtado, segundo destaca Barros (2011), mostrando inclusive que a moda da visão cepalina estava aí também presente, uma evidência da deterioração dos termos de trocas, não mais entre países, mas entre regiões, onde o nordeste primário exportador comprava cada vez mais produtos industrializados protegidos por uma indústria nascente que despontava no Sudeste.

Neste cenário de favorecimento aos Estados do Centro-Sul, relacionado à cobrança do imposto sobre consumo na *origem*, somado a verticalização da produção, as regiões afetadas (Norte e Nordeste) vão cobrar mudanças no modelo de tributação do imposto sobre o consumo. É o que se discutirá a seguir.

### **3.4 Nascimento do ICM – A partir da década 60**

Antes de iniciar-se o estudo das mudanças que apontaram para a reforma, Varsano (1996:6) afirma que “durante o período 1946/66, cresce a importância relativa dos impostos sobre os produtos. Às vésperas da reforma tributária, o imposto de vendas e consignações corresponde a quase 90% da arrecadação estadual. As mudanças no sistema tributário, reclamada por muitos desde o final da década 40, é preparada e posta em prática entre 1963 e 1966.”

Antes mesmo da década de 60, iniciaram-se as discussões a fim de que se alterasse o modelo de tributação do imposto sobre mercadorias no Congresso Nacional. As posições

cristalizadas nesse debate colocavam, de um lado, os que batalhavam pela continuação pela cobrança do IVC na *origem* e, de outro, os que reivindicavam a cobrança do IVC no *destino*.

Analisando este cenário Lopreato (2002) disserta que:

A totalidade das bancadas parlamentares paulista e carioca e parcelas das gaúchas, mineira e fluminense empenharam-se ferrenhamente contra qualquer alteração que representasse queda na arrecadação estadual e influenciasse de modo negativo o crescimento industrial nesses Estados. Na luta contra essa posição conservadora, formou-se a ‘União Parlamentar Norte e Nordeste’ que via, na legislação sobre a cobrança do IVC, uma das causas de empobrecimento dessas regiões<sup>11</sup>. A tese dos parlamentares acirrou o debate em torno da questão da cobrança do IVC e do desenvolvimento regional desequilibrado, agravado com o Plano de Metas. (LOPREATO, 2002:42)

Essa situação descrita por Lopreato (2002) é o cenário, desde desta época, da guerra travada entre os Estados ricos, região Centro-Sul, e os demais Estados pobres, localizados nas outras regiões. Estes ansiavam por alterações no modelo no sentido de aumentar a arrecadação, enquanto que aqueles brigavam por qualquer alteração no modelo que reduzisse a arrecadação.

O problema estrutural IVC desencadeou manifestações que ensejavam alterações na estrutura do modelo. Em 1965, em pleno governo militar, foi nomeada uma Comissão - pelo governo autoritário da época – que tinha nomes de relevância no cenário político e econômico brasileiro como: Luis Simões Lopes, Político; Rubens Gomes de Sousa, Tributarista; Mário Henrique Simonsen, Economista, dentre outros.

Esta Comissão foi encarregada de elaborar o anteprojeto de reforma tributária empregando os problemas já elencados por este trabalho, como fundamentação para mudanças no modelo IVC, cujo, relatório dispõe:

---

<sup>11</sup> Em memorial datado de 3.11.1959, a União Parlamentar Norte e Nordeste expunha o seu ponto de vista: “As causas que, no fundo, provocam a descapitalização progressiva, o empobrecimento e o subdesenvolvimento do Norte e Nordeste são causas cambiais e causas fiscais... durante o quinquênio 1954/1959, São Paulo exportou 110 bilhões de cruzeiros e importou 192 bilhões, contando-se um déficit de 81 bilhões de cruzeiros, coberto pelos demais Estados produtores e exportadores de matéria prima. Em 1958, São Paulo exportou 17 bilhões e importou 57 bilhões, ou seja, 3,3 vezes mais do que exporta. E sacrifício pesadíssimo ! Ainda se sacrificarem outra vez, abrindo mão dos impostos que lhe são devidos (inclusive na revenda dos produtos importados à sua custa) é excessivo !! É sacrifício absolutamente insuportável !!! O Decreto-Lei nº 915 está provocando um estado de asfíxia econômica para uns e pletora financeira para outros” A Gazeta, São Paulo (10/12/1959 apud Lopreato ,2002:42)

É característica moderna dos impostos sobre a circulação, primeiro elaborada na França e imitada pela maioria dos países, a de só tributarem, em cada sucessiva operação, o valor acrescido, eliminando-se assim os notórios malefícios econômicos da superposição em cascata, de incidências repetidas sobre bases de cálculo cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias, e do próprio imposto que recaiu sobre operações anteriores.

Esse assunto (o da substituição do imposto de vendas e consignações pelo ICM) recebeu atenção muito especial, não só por se tratar do imposto que, no momento, representa o principal esteio das finanças dos Estados, como também por envolver um dos aspectos em que as inadequações do atual sistema, de início criticadas, se revelam de maneira a um tempo mais aguda e mais profunda. Referimo-nos ao problema das transferências de mercadorias de um Estado para outro, que a União, exercitando sua competência para expedir normas gerais de direito financeiro, tem procurado resolver, a princípio pelo Decreto-Lei nº 915, de 1938 e, atualmente, pela Lei nº 4.299, de 1964. É forçoso reconhecer, porém, que essas tentativas não vêm tendo o êxito que seria imprescindível à remoção do problema, o que, pelos prejuízos que acarreta para a economia nacional, seria, por si só, razão suficiente para justificar um reexame da estrutura do próprio imposto. (PARTE RELATORIO DA COMISSÃO ENGARREGADA DO ANTEPROJETO DE REFORMA TRIBUTÁRIA, 1965).

Ao término do relatório a Comissão elaborou anteprojeto, recepcionado pela CF/1967, acarretando mudanças no modelo de tributação do imposto sobre o consumo.

Portanto, o IVC datado da Constituição de 1934, que apresentava como características: competência estadual, plurifásico cumulativo, descaracterizado para monofásico na *origem*, foi substituído pelo imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM), recepcionado pela CF/ 1967, também de competência estadual, tendo como atributo principal a estrutura plurifásica, não cumulativa.

A reforma de 1967 implantou no país, o conceito econômico e racional de ‘valor agregado’, inovador do ponto de vista administrativo e técnico, ligado aos objetivos econômicos nacionais e com capacidade de intervir na alocação de recursos econômicos.

Para Rezende (2010),

O antigo imposto estadual que onerava de forma cumulativa as vendas de mercadorias foi substituído por um imposto moderno, não cumulativo, incidente sobre o valor agregado em cada etapa do processo de produção e circulação de bens. Com essa mudança, o Brasil deu um passo importante no caminho da modernização tributária e transformou-se no primeiro país a adotar na plenitude essa modalidade de tributação. (REZENDE, 2010:221),

Na concepção original, o ICM, seria classificado, como um imposto geral, plurifásico não cumulativo, calculado através da metodologia do crédito fiscal, cobrado *por dentro*<sup>12</sup>, com alíquotas uniformes e, incidindo sobre as importações e desonerando as exportações.

No entanto, no decorrer dos anos perturbações no modelo começaram a surgir como distorções em seu princípio básico da neutralidade fiscal e nos seus métodos de cobrança.

O Governo Militar editou inúmeras alterações legislativas, alterando a base da estrutura do modelo, criando duas exceções ao princípio da não cumulatividade: a isenção e não incidência.

Piancastelli e Perobelli (1996) salientam uma série de medidas tomadas pelo poder central militar, desvirtuando o modelo original do ICM:

Primeiro, ao isentar os bens de capital, o ICM passou a ser um imposto sobre o consumo. Segundo, o princípio de origem e destino passou a ter um tratamento *ad hoc* ao se tratar de transações internas interestaduais, e operações de comércio exterior. Finalmente e em terceiro lugar, a base de incidência, que era fundamentalmente centrada no valor adicionado, passou a ser deteriorada ao permitir a exclusão de grande número de produtos e admitir excepcionalidades com caráter regional, tal como, por exemplo, transações com a Zona Franca de Manaus. (PIANCASTELLI E PEROBELLI, 1996:8)

Outro autor, Biasoto JR (2006) coadunando com as palavras dos autores supracitados, sobre estreitamento da base de incidência do imposto, comenta que,

Um dos componentes desse processo de estreitamento do raio de manobra para a tributação de mercadorias foi a evolução das características institucionais das políticas de desenvolvimento regional. As mesmas acabaram por restringir de maneira muito forte a base de incidência potencial dos impostos sobre o valor adicionado e a capacidade de exercer uma tributação progressiva sobre o consumo. O incentivo ao desenvolvimento do pólo industrial da Zona Franca de Manaus acabou por municiá-lo de enormes facilidades fiscais abrangendo um amplo espectro de produtos industrializados, que foram parcialmente reproduzidos nos outros Estados. (BIASOTO JR, 2006:47)

Além disso, serviu de veículo para União impor regras e subtrair graus de liberdade dos Estados no comando da política tributária. (Lopreato, 2002) analisando o cenário da época, discorre que:

---

<sup>12</sup> Ver item 4.3.3

A reforma tributária e o movimento expansivo da economia brasileira permitiram alcançar os objetivos de elevar o volume de arrecadação e garantir índices crescentes de carga tributária em relação ao PIB. O comportamento favorável da arrecadação, entretanto, manifestou-se de forma desigual entre as esferas de governo. O domínio das matérias fiscais e tributárias garantiu a União crescente participação nas receitas, porque dispunha de condições para manipular os impostos, ao passo que os Estados foram cerceados em seu poder tributário e perderam capacidade de arrecadação. A distribuição dos recursos tributários efetivamente disponíveis por nível de governo revela que, em 1966, couberam à União 40,6% e aos Estados 46,3%. A situação em 1974 se alterou significativamente: a participação da União atingiu 51,6% enquanto a dos Estados caiu para 35,2%. (LOPREATO, 2002:54)

O sistema tributário colocou-se, assim, como instrumento para concentrar a receita e para reforçar o poder do governo federal de aglutinar ampla massa de recursos oficiais. O espírito centralizador e autoritário que predominou durante o regime militar praticamente resumiu os governantes municipais e estaduais em meros procuradores do Poder Executivo Federal.

Enfim o modelo apregoado pelos economistas da melhor eficiência econômica da tributação do valor agregado, em detrimento da tributação cumulativa, não surtiu o efeito desejado, não em decorrência da estrutura do modelo, mas sim do esvaziamento político e financeiro das entidades subnacionais, face às manobras tributárias e políticas do poder central, gerando perturbações na estrutura original do modelo.

Tanto esta hipótese é verdadeira que o modelo IVA-*crédito fiscal*, apregoado na melhor reforma tributária que o Brasil presenciou, pouco foi alterado com advento da CF/1988, o que realmente teve alteração foi a estrutura das alíquotas e ampliação da base de incidência, conforme irar-se-á analisar a seguir.

Com advento da reforma constitucional de 1988, uma das forças que moldou os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte foi a demanda dos Estados por uma maior autonomia financeira, seja no que se refere ao aumento de participação na partilha das rendas públicas nacionais, seja no que se refere à ampliação de suas bases tributárias. Oliveira (2010) relata:

A Reforma Tributária de 1988 foi presidida pela lógica da descentralização (em reação ao espírito centralizador e autoritário que predominou durante o regime militar e que praticamente transformou os governantes municipais e estaduais em meros delegados do Poder Central) e por compromissos com o princípio da equidade, visando tornar o sistema tributário mais justo do ponto de vista fiscal, com uma melhor distribuição de seu ônus entre os membros da sociedade, coerente com as cartas programáticas dos partidos de oposição”. (OLIVEIRA, 2010:26)

A comparação realizada por Varsano (1996) das diferenças no campo político das reformas de 1967 e 1988, esclarece que

O sistema tributário criado pela Constituição de 1988 – ao contrário do originado pela reforma da década de 60, elaborado por uma equipe técnica em gabinetes – foi fruto de um processo participativo em que os atores eram políticos. É bem verdade que os políticos que conduziram o processo de criação tinham formação técnica e haviam exercido recentemente funções executivas no governo e que um grupo de técnicos os assessorava. Contudo, as decisões, embora tecnicamente informadas, tinham caráter eminentemente político. (VARSANO, 1996:15)

No que tange ao capítulo tributário quanto à questão do federalismo fiscal Da Silva; De Oliveira; Araujo (2007) tecem comentários pertinentes sobre as medidas tomadas pelos Constituintes:

As demandas por autonomia financeira foram atendidas mediante ampliação das bases tributárias de Estados e municípios e forte ampliação das percentagens da receita dos principais impostos federais repartidas com esses entes federados mediante fundos constitucionais. A primeira, por meio da incorporação ao antigo imposto estadual (imposto sobre circulação de mercadorias – ICM) de bases tributárias até então exclusivamente tributadas pelo governo federal – como os combustíveis, a energia elétrica e as telecomunicações, além da ampliação da lista dos serviços tributados pelos municípios -, que atendia aos Estados mais desenvolvidos e aos municípios de maior porte. A segunda garantia foi aportes significativos de receita tributária aos Estados de menor desenvolvimento e aos municípios de pequeno porte (DA SILVA; DE OLIVEIRA; ARAUJO, 2007:11)

Pela CF/1988 o Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM), passou a se denominar Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), como resultado da unificação de diversos impostos presentes no ordenamento constitucional anterior.

E é sobre este atual ICMS que nos deteremos a partir de agora



## 4 MODELO DE TRIBUTAÇÃO NAS OPERAÇÕES COM CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS NA ATUAL CARTA MAGNA/1988

### 4.1 Introdução

De acordo com a CF/ 1988, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

A sigla ICMS albergou pelo menos cinco impostos diferentes. Pode se dizer diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculos diferentes.

Há, pois, pelos menos cinco núcleos distintos de incidência: a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias; b) imposto sobre serviços de comunicação; c) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; d) impostos sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e; e) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

A CF/1988 ao aglutinar impostos diferentes sobre o mesmo rótulo (ICMS), Carrazza (2009), afirma que:

Além de não ser das mais louváveis, sob aspecto científico, está, na prática, causando grandes confusões. De fato, o legislador ordinário, nem sempre afeito à melhor técnica, tem, como frequência, dispensado o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o ICMS pode alcançar. Não há como, por exemplo, dispensar o mesmo tratamento jurídico às operações relativas à circulação de mercadorias (que envolvem obrigações de dar) e às operações de prestação de serviços (que envolvem obrigações de fazer). (CARRAZZA, 2009: 37)

No entanto, não é finalidade precípua desse trabalho examinar quais *hipóteses de incidência* encontra-se na sigla ICMS, nem tampouco analisar discussões jurídicas dessa unificação. Pretende-se, pois, somente mostrar que se têm, no mesmo núcleo central, impostos diferentes, cada qual com sua *regra-matriz* descrita na Constituição.

Incontestavelmente, as quantias em jogo, na tributação por meio do ICMS, são muito mais expressivas do que as que giram em torno da tributação por meio de impostos sobre a renda, de imposto sobre produtos industrializados, de contribuições sociais, e assim avante. “Não é à toa que a União está empenhada em trazer para hostes este ICMS. Deveras, o

Governo Federal, na propalada *Reforma Constitucional Tributária*, ora em curso, quer que a União fique com a parte mais ‘substanciosa’ do ICMS. Noutros termos, pretende que a União passe a instituir, cobrar e fiscalizar o *ICMS federal* (que englobaria o atual IPI).” (MARQUES, 2010:70)

Antes, porém, da análise dos traços característicos da ICMS, principalmente a estrutura das alíquotas e o sistema de partilha das receitas, faz-se necessário enfatizar neste trabalho, a discussão da federalização do referido imposto, como próprio Marques (2010) salienta, em decorrência de características predominantemente nacionais da tributação sobre o valor agregado.

Isso é relevante, porque mostra que o arranjo institucional estabelecido apresenta falhas que, além de não corrigir adequadamente falhas de mercado, poderiam tomar outro rumo, caso considerassem propostas que começam a partir de agora a serem paulatinamente apresentadas que devem ser como elementos que deveriam nortear uma reforma tributária em benefício do desenvolvimento econômico brasileiro.

#### **4.2 Tributo Estadual de Vocação Nacional**

Estudiosos preconizam que seja atribuída à União a tributação de impostos sobre circulação de mercadorias, ao passo que a tradição brasileira, ocorre praticamente o inverso, a tributação é atribuída aos Estados, situação que vem desde década de 30, e é de difícil modificação.

Conforme ressalta Sampaio (2004), vale lembrar que o IVA não se presta à descentralização, sua competência teria que ser dada ao governo central em função dos elevados custos administrativos que na prática se cria, associado a isso a perda de controle macroeconômico e os diversos problemas criados para o comércio interestadual. Apesar de que o Brasil abusa da base tributária contributiva sobre o consumo, a título de exemplo, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incide sobre as operações realizadas com combustíveis, CIDE-Combustíveis, de competência exclusiva da União, que tem como fato gerador comercialização de gasolina e suas correntes, diesel e suas correntes, querosene

de aviação e outros querosenes, óleos combustíveis (fuel-oil), gás liquefeito de petróleo (GLP), inclusive o derivado de gás natural e de nafta, e álcool etílico combustível.<sup>13</sup>

Outro exemplo, quando o valor da alimentação está incluído no preço da diária de hotéis e similares, fica sujeito a tributação do Imposto sobre Serviços – ISS – , de competência municipal<sup>14</sup> , e não incide ICMS.

Ou seja, há uma gama de impostos e contribuições sobre bens e serviços, com competências tributárias atribuídas às três esferas de governo, de forma fragmentada, como no caso do ISS, e até mesmo sobreposta, como no caso da CIDE-Combustíveis e o ICMS.

Entretanto, o ICMS , de competência estadual, é “o tributo que ostenta a primeira posição no ranking de arrecadação no Brasil, equivalente a 22,15% da carga tributária total do país e a 7,82% do Produto Interno Bruto, em 2004”. (BARATTO, 2005:16).

Tal fato foi intensificado também, sobretudo a partir da Constituição Federal de 1988, em decorrência da ampliação do campo de incidência do ICMS, ou seja, 05 impostos com uma única denominação, conforme as explicações de Da Silva et al (2007) e Carrazza (2009) supracitados.

Além disso até 1988, existiam ainda alguns limites ao exercício da competência estadual impostos pelo Senado Federal. No entanto, a Reforma Constitucional de 1988, indo de encontro o que apregoa o modelo utilizado pela maioria dos países na tributação sobre o consumo, ampliou consideravelmente a autonomia dos Estados.

Esta ampliação deve-se ao aumento considerável da base de incidência do ICMS, como já foi salientado anteriormente, além de que as entidades subnacionais por legislação própria, fixam as alíquotas do ICMS incidentes sobre as operações internas.

Até o momento são vinte sete unidades federadas – “*donas*” do ICMS - , capazes de instituir (ou sobre ele dispor), mediante leis estaduais ordinárias distintas, reduzindo consideravelmente o poder regulador do governo federal. Prado e Cavalcanti (2000:14) fazem pertinentes comentários sobre este padrão atípico adotado no Brasil, ao afirmarem que “a competência sobre o principal IVA – o ICMS – é dos governos estaduais, ao contrário do que

---

<sup>13</sup> De acordo com a Lei n. 10.336 de 19/12/2001.

<sup>14</sup> Lei Complementar 116/2003

se pode ser considerado um padrão mundial: manter o controle desse tipo de imposto no âmbito do governo federal ou, no mínimo, por competência partilhada, que garante ao poder central algum nível de influência reguladora”.

No ambiente político-institucional no qual a CF/1988 foi promulgada, Baratto (2005) afirma que não se levaram:

Suficientemente em conta fatores que já faziam visíveis, relacionados à nova ordem econômica mundial, antes tendo privilegiado o estabelecimento de um maior grau de autonomia financeira e política das esferas subnacionais de governo, não conseguindo imprimir ao Sistema Tributário Nacional atributos de eficiência econômica. Tão logo editada a CF/88, o sistema revelou-se inadequado à nova realidade que tinha que ser enfrentada pelo país, e em que pese esta constatação genérica, para qual é fácil obter consenso, a tarefa para alterar o sistema revela-se hercúlea, sobrecarregada de desafios, obstáculos e resistências, em muitos aspectos intransponíveis. Se em teoria e no genérico o consenso de que a reforma tributária é necessária é praticamente absoluto, na prática e no específico o dissenso é generalizado (BARATTO, 2005:17)

Parece bastante transparente o entendimento no sentido de que um tributo tipicamente de vocação nacional não deveria ter sido outorgado pela CF/1988 à competência exclusiva dos Estados, ou que pelos menos fosse uma competência compartilhada - União e as entidades subnacionais.

A tributação sobre a circulação de mercadorias, seja na produção e/ou no consumo, interfere nas decisões relativas à alocação de recursos, na organização da produção, no consumo dos cidadãos, entre outras afetações. Para Bins (1999 apud Baratto, 2005:19) “A possibilidade torna-se maior com a intensificação do fenômeno da globalização, um mundo cada vez sem fronteiras, representando pela crescente integração regional, em que a competitividade é questão de sobrevivência e atributo fundamental para inserção e manutenção de produtos e serviços no contexto do moderno comércio internacional”.

Com isso aumenta a importância de estudos acadêmicos econômicos nesta área apontando para melhorias na tributação impositiva sobre o consumo, da mesma forma é indispensável manter e até aumentar a produtividade fiscal e melhorar a eficiência econômica.

De fato, neste cenário que se deve buscar uma conceituação da guerra fiscal, tal como hoje é praticada, que tem como condição *sine qua non* - conforme salientam Prado e Cavalcanti (2000:9) “a conjugação de um determinado arranjo legal de tributação do ICMS e a progressiva fragilização das relações federativas”.

Tanto isto é verdade, que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), também de característica não-cumulativa tal como o modelo do ICMS, por se tratar de um tributo federal, com um comando central da União, não gera tantos conflitos como no caso do ICMS.

Nesse sentido o problema causador de distorções está no fato de constituinte de 1988 ter atribuído à competência exclusiva aos Estados, de um imposto de nítida vocação federal.

Tudo isso procede da circunstância que como já descrito nesta dissertação que a incidência do imposto não é sobre mercadorias, mas sim sobre a circulação de mercadorias, a qual não se circunscreve aos limites territoriais de uma unidade federativa, entretanto ela circula em qualquer fração do território nacional.

Como o imposto não é cumulativo surge a dificuldade de elaborar modelos de repartição das receitas entre os entes tributantes localizados na produção ou no consumo em operações interestaduais de mercancia.

Apesar de que a tributação sobre operações de circulação de mercadorias ter vocação nacional, dado ao incremento do sistemas de trocas, Baratto (2005) disserta que sua competência deve permanecer com as entidades subnacionais, e expõe os motivos:

Sempre há incompatibilidade entre os tributos que podem ser atribuídos à competência tributária de esferas subnacionais de governo (sem provocar distorções à economia, à alocação de recursos, à racionalidade dos tributos) e as necessidades de gastos destes governos, no plano da divisão de encargos, quer sejam eles distribuídos entre as esferas de modo planejado ou não, pois há uma tendência crescente à descentralização dos gastos. (BARATTO, 2005:20)

Os Estados cumprem o papel constitucional de prover serviços públicos imprescindíveis à população, como educação, saúde, segurança, entre outros. Com o processo de descentralização de ações do âmbito do poder público federal para as entidades subnacionais, principalmente pós CF/1988, a necessidade de uma receita própria expressiva para os governos subnacionais se tornou imprescindível.

Araujo (1999) também disserta da tendência cada vez maior em direção à descentralização fiscal conduzindo à necessidade que as instâncias inferiores de governo gozem de soberania através do acesso a uma fonte de recursos próprios.

Por outro lado, a autonomia exercida pelos governos subnacionais sobre os tributos que dão origem a tais recursos não deve procurar problemas de coordenação interna que se mostrem contraditórios aos elementos indispensáveis ao aperfeiçoamento de um dado padrão de tributação. Disto decorre a necessidade de definição sobre qual tipo de tributo os governos subnacionais poderiam ter participação [competência tributária], e se esta (..) deve ser estabelecida de forma exclusiva, concorrente ou partilhada com uma instância superior de governo [e ainda]. Não há fronteiras fiscais entre unidades que compõem um mesmo nível de governo (ou uma confederação), o que torna amplo o escopo para que os impactos de uma dada política tributária sejam exportados de uma jurisdição para outra. A movimentação interestadual de mercadorias e de capitais é livre sem restrições legais de modo que, se a questão da autonomia é levada ao extremo e não harmonização entre as práticas tributárias subnacionais, são grandes as chances de que as decisões dos agentes econômicos e a distribuição geográfica da produção sejam distorcidas por motivos essencialmente tributários. (ARAUJO, 1999:9)

Nesse quadro, e guardada as devidas proporções, já que no caso da Europa se trata de países em uma União monetária, o problema que ocorre atualmente na zona do euro refletem, em última instância, uma crise grave por consequência da ausência de regras institucionais claras que prevejam ou protejam dos problemas extremos de coordenação política que estão ocorrendo naquele continente que desde 1957 vem em um processo de integração econômica.

Dadas dificuldades na obtenção de níveis satisfatórios de coordenação e por tabela de harmonização tributária, apesar da vasta literatura a esse respeito, as dificuldades de se modificar o *modus operandi* de tributação são gigantescas, principalmente em decorrência de se alocar os interesses conflitantes das 27 unidades federativas, divididas em dois grande blocos, como já exposto neste trabalho, adicionada ao poder central da União, num país dimensões continentais.

Deve-se ressaltar a importância de se fazer avançar o debate acerca da modernização do subsistema tributário do imposto de circulação de mercadorias, na medida em que o sistema tem como finalidades: reduzir as desigualdades regionais no país, fortalecer o pacto federativo, bem como inserir competitivamente o Brasil no mercado internacional.

Muitas questões no Brasil são contempladas na discussão do ICMS e não se pretende dar conta de todas elas. O foco desse trabalho se concentra no modelo de tributação ICMS circulação de mercadorias, a partilha das receitas e as perturbações do modelo oriundas da inserção de benefícios fiscais, sem um planejamento central.

Para se compreender os mecanismos de tributação do modelo, é necessário que se faça uma incursão dos elementos estruturantes mais importantes de sua norma jurídica, para que o estudo dos modelos alternativos quanto ao regime das operações interestaduais possa

ser compreensível, elucidativo e aponte formas apropriadas às alterações que se fazem necessárias.

Cabe aqui, portanto, tão somente o exame dos conceitos nucleares que compõem o ICMS mercantil.

### **4.3 Modelo de Tributação ICMS circulação de Mercadorias**

O ICMS (1988), guarda características similares ao seu antecessor o ICM (1967), caracterizando por ser um imposto plurifásico, na proporção que tributa cada fase do circuito econômico - extração, produção, atacadista e varejista – no processo de circulação de mercadorias, permitindo que o tributo incida sobre as compras seja deduzido do tributo debitado sobre as vendas, atendendo ao princípio da *não-cumulatividade*.

A CF/1988 em relação à estrutura das alíquotas do ICMS adotou duas alíquotas básicas: a) as alíquotas internas, fixadas pelos Estados e; b) as alíquotas externas, fixadas pelo Senado Federal através de resoluções.

Primeiramente, será analisada a alíquota interna, seus valores e em que tipos de operações no modelo ICMS ela é empregada.

Em seguida, irar-se-á realizar o mesmo procedimento com a alíquota externa.

#### **4.3.1 Alíquota Interna**

As alíquotas nas operações internas são decididas pelos próprios Estados nas suas respectivas lei ordinárias, por ser matéria que integra o regime de reserva legal.

São três os principais níveis de alíquotas internas empregadas: a) uma básica que varia de 17% a 19% conforme o Estado; b) uma ou mais alíquotas seletivas para produtos supérfluos, entre os quais encontram-se classificados, bebidas alcoólicas, perfumes, cigarros, combustíveis, armas e munições, em patamar que sofre a variação de 25% a 38%, a depender do Estado; c) outra alíquota para gêneros de primeira necessidade, sendo que alguns Estados adotam alíquota de 12% e outros de 7% , principalmente para produtos de cesta básica.

Um dos princípios constitucionais que norteiam a aplicação do ICMS é o da seletividade, mediante graduação das alíquotas, segundo a essencialidade das mercadorias e têm sido largamente empregados pelos Estados.

A imposição de alíquotas seletivas sobre, por exemplo, bebidas, fumo visa a internalizar as externalidades geradas pelo consumo desses bens. Para Sampaio (2004):

Assim, as elevadas alíquotas sobre cigarros e bebidas justificam-se pelos custos sociais e hospitalares do alcoolismo e pelos riscos para a saúde do uso continuado do fumo. Esses custos não estão contabilizados nos preços de mercado e, portanto, conduzem a um excesso de consumo desses bens. [...] Estima-se que os usuários desses produtos, particularmente os jovens, não se dão conta dos impactos negativos, a longo prazo, sobre as condições de saúde, fazendo-se necessária a intervenção do governo por meio da tributação corretiva, para manter o consumo desses bens nos níveis socialmente ótimos. (SAMPAIO, 2004:188)

A alíquota interna do Estado de *origem* é empregada no modelo ICMS em duas situações distintas: a) em operações com mercadoria(s) nas quais o remetente e o destinatário encontram-se situados no mesmo Estado, independentemente se o destinatário é ou não contribuinte do ICMS e; b) em operações interestaduais em que o destinatário, consumidor final, não é contribuinte do imposto.

O Quadro 7 a seguir resume em que tipo de operações é empregado alíquota interna:

**Quadro 7 – Operação de Circulação de Mercadorias Quando do Emprego da Alíquota Interna do Estado de Origem**

Estado		Contribuinte ICMS
Origem	Destino	
Estado A	Estado A	Sim
	Estado B	Não

Fonte: Autor, 2012. - BRASIL Baseado no art. 155,. CF/1988

Ademais, é importante destacar que nas vendas interestaduais para destinatário não contribuinte do ICMS, apesar de que este arcar com ônus fiscal, toda receita tributária gerada será contabilizada exclusivamente para Estado de *origem*, ou seja, quando o destinatário não é contribuinte de ICMS, o recolhimento é monofásico *origem*, ou seja, o modelo empregado é o IVA-*origem*.

É importante adiantar que esta particularidade do modelo pontuada por esta dissertação, não tinha muita relevância, quando do estabelecimento da CF/1988, está gerando



a mais nova faceta da guerra fiscal, a ‘briga’ ferrenha, dos Estados importadores por receitas advindas do *e-commerce*, em compras interestaduais dos mais diversos tipos de mercadorias.

#### 4.3.2 Alíquota Externa

A alíquota externa, interestadual ou de fronteira será adotada obrigatoriamente em operações nas quais as figuras do negócio jurídico de mercancia encontram-se em unidades federativas distintas.

O remetente está situado em uma unidade federativa e o destinatário em outra, além do que diferentemente quando se utiliza a alíquota interna do Estado de *origem*, o destinatário é contribuinte de ICMS.

Até o presente momento, são duas as alíquotas referentes às operações interestaduais: 7% ou 12% de acordo com Estado *de origem* e *de destino* da operação mercantil. Destaca-se o fato de que estes percentuais podem ser alterados a qualquer momento. (cf. MATTOS E POLITI, 2010).

O Quadro 8 a seguir demonstra as situações no modelo ICMS quando o emprego de uma ou outra alíquota.

**Quadro 8 - Operações Interestaduais de Circulação de Mercadorias Emprego da Alíquota Interestadual**

Estado de <i>Origem</i>	Operação interestadual	Estado de <i>Destino</i>
Região	Alíquota Interestadual	Região
<u>I – Regra Geral</u> Qualquer Região	12%	Sudeste* e Sul
<u>II - Regra dos desiguais</u> Sudeste e Sul	7%	Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ES
<u>III – Regras dos iguais</u> Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ES	12%	Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ES

\*Exceto Espírito Santo (ES)

Fonte: Autor, 2012. -Baseado BRASIL. Senado Federal Resolução nº 22 de 1989

Decompondo o Quadro 8 acima, observa-se que nas operações interestaduais que destinarem mercadorias da região mais rica do país, Centro-Sul, para contribuintes localizados nos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo, este com menor índice de desenvolvimento da Região Sudeste, conjuntamente com as Estados das regiões mais pobres do Brasil, a alíquota foi reduzida para 7%, objetivando maior transferência da receita tributária.

Nas operações interestaduais que destinarem mercadorias a contribuintes localizados nos Estados das regiões Sul e Sudeste, a alíquota é de 12%. Nas operações interestaduais das regiões mais pobres do país que destinarem mercadorias a contribuintes localizados também nestas regiões a alíquota também será de 12% .

Em suma, pode-se verificar a diferenciação de alíquotas interestaduais, mais a variedade de alíquotas aplicadas às operações intraestaduais em decorrência do princípio da seletividade, independentemente já culminam em uma variedade de alíquotas que acarreta um cenário extremamente diversificado, complexo e imprevisível para qualquer modelo matemático de tributação: as alíquotas internas diferenciadas tanto num mesmo Estado como

entre Estados distintos; alíquotas interestaduais distintas conforme o local de *origem e destino* das operações; alíquotas internas e interestaduais iguais ou diferentes entre si.

Está variedades de alíquotas gera enormes dificuldade para os contribuintes e para o próprio aparato de fiscalização além de servirem de estímulo à sonegação, potencializam as distorções nas operações interestaduais e na localização de investimentos produtivos.

Em operações interestaduais a sistemática do modelo é um forte atrativo para sonegação fiscal, em decorrência de possíveis simulações de operações interestaduais quando estas estão sujeitas a alíquota mais baixa do que a vigente nas operações internas.

Levando em conta os benefícios fiscais<sup>15</sup> nas suas modalidades, têm-se como resultado a ocorrência de infinitas alíquotas efetivas. Baratto (2005) afirma que:

Na discussão da PEC 41/03, os jornais publicaram em 2003 que o Brasil teria mais de 44 alíquotas de ICMS. Ocorre que o número de alíquotas ‘efetivas’ do ICMS é infinito quando levadas em conta reduções na base de cálculo, alíquota reduzida, crédito presumido, crédito outorgado etc. Pois bem, multiplique-se esta diversidade de bases cálculos pelas alíquotas legais praticadas nos 27 Estados, faça-se uma análise combinatória e veja-se o número de alíquotas efetivas possíveis. Assim, ainda que não seja correto afirmar que existe uma legislação de ICMS para cada Estado, pois em principio apenas os regulamentos são diferentes, a diversidade de alíquotas é uma realidade e deriva da feição federativa do tributo. (BARATTO, 2005:117-118).

Após o estudo da variável denominada base de cálculo, a definição de alíquota, o seu emprego em diversas situações como apregoa o modelo constitucional tributário do ICMS, torna-se indispensável o estudo da *regra matriz* instituída pela lei complementar 87/1997 o esdrúxulo cálculo ‘por dentro’.

#### **4.4 O Cálculo “Por Dentro” – Alíquota Efetiva e Nominal**

A regra integrante do denominado *cálculo por dentro*, estabelecido pela lei Kandir, fixa que a base do cálculo do ICMS corresponde ao valor da operação relativa à circulação de mercadorias, somado ao montante do próprio imposto.

Carrazza (2009) comenta esta absurda regra de se calcular:

---

<sup>15</sup> Ver item 5.4

Mandando incluir o montante devido a título de ICMS em sua própria base de cálculo, desvirtuou o arquétipo constitucional deste tributo. [...]. Sobre mais, feriu direitos subjetivos dos contribuintes, [...], determinando a inclusão, na base de cálculo, 'do montante do próprio imposto', abriu espaço a que os Estados e o Distrito Federal criem (como, de fato, já haviam criado) uma figura híbrida e teratológica [...] (CARRAZZA, 2009:315).

De fato, essa *regra matriz* de cálculo do ICMS viola o princípio da neutralidade econômica, desconsidera a capacidade contributiva do contribuinte, posto que cobra-se no valor de venda ou de compra da mercadoria um *adicional* de ICMS, que nada tem haver com a expressão econômica da operação de mercancia, assumindo, assim, um imposto com feições nitidamente confiscatórias.

Giambiagi e Além (1999:41) explicam que um imposto pode ser cobrado 'por dentro' ou 'por fora'. "O cálculo do imposto 'por dentro' inclui o imposto na base de cálculo do valor do mesmo, enquanto o cálculo 'por fora' exclui o imposto da fórmula."

As feições nitidamente confiscatórias fica claro mediante os seguintes exemplos formulados pelos economistas supramencionados a uma alíquota tributária  $t$  de 10% ( $t = 0,10$ ) e a uma base de cálculo ( $B$ ) referente ao valor unitário da mercadoria de 100 unidades monetárias.

Tratando-se do imposto calculado 'por dentro', alíquota  $t$  (%) incide sobre o preço da mercadoria ( $P$ ) e o valor do imposto ( $T$ ), é computado na base de cálculo na do valor do tributo conforme salientado. O valor de  $P$  é  $P = B + T$

Considere-se o valor do  $P$

$$P = B + T \quad (4.1)$$

Sendo  $T$ , a receita de imposto por unidade de produto, igual a  $T = t \times P$

Tem-se então que:

$$P = B + (t \times P) \quad (4.2)$$

e o valor do preço, dado os valores de  $B$  e  $t$ , é obtido por

$$P = B \div (1 - t_n) \quad (4.3)$$

O que é igual a 111,1 unidades monetárias. Portanto,  $t$ , aplica-se a  $P$ , que inclui o próprio valor de  $T$ , conforme se observa por 4.1, 4.2 e 4.3. Já no caso do imposto calculado ‘por fora’, alíquota  $t$  não mais incide sobre  $P$  e o valor do tributo. Mantida a fórmula de  $P$ , então, simplesmente.

$T = t \times B$  e, dada a definição do preço como a soma de  $B$  e  $T$ , tem-se:

$$P = B \times (1 + t) \quad (4.4)$$

O que significa que  $t$  aplica-se apenas a  $B$  e não a  $(B + T)$ . O valor de  $P$  é agora de 110 unidades monetárias. Comparando as duas fórmulas de  $P$ , é fácil constatar que para um dado  $t$ , *o preço é maior quando o tributo é computado “por dentro” que quando o cálculo é feito ‘por fora’*

Ora, ao fixar uma esdrúxula majoração da base de cálculo do ICMS, com a inclusão do próprio imposto, a lei Kandir em estudo, por via indireta, cria uma figura híbrida conforme as palavras de Carrazza (2009), desdobrando alíquota do ICMS em nominal e efetiva.

Para melhor entendimento do desdobramento da alíquota do ICMS. O Quadro 9 a seguir simula situações de venda, onde o preço da mercadoria ( $P$ ) é 1.000 unidades monetárias, variando a alíquota nominal ( $t_n$ ) que incide sobre a base de cálculo ( $B$ ) entre 7% (sete por cento) a 25% (vinte e cinco por cento), objetivando calcular a alíquota efetiva ( $t_e$ ) correspondente a sua alíquota nominal.

Pressupostos adotados são:

- preço da mercadoria ( $P$ ) já está embutido o valor do ICMS.
- a base de cálculo ( $B$ ) é preço da mercadoria
- alíquota nominal ( $t_n$ ) foram escolhidas ao acaso, no intervalo da alíquota variando de 7% a 25%.
- para o cálculo do ICMS ( $T$ ) será empregada a equação 2.1
- $PL$  é o (preço da mercadoria sem imposto), então tem-se:

$$PL = P - T \quad (4.5)$$

▪ para se encontrar a alíquota efetiva ( $t_e$ ) de uma mercadoria, dividi-se o imposto (T) pelo preço livre da mercadoria (PL), conforme equação a seguir:

$$t_e = (T \div PL) \times 100 \quad (4.6)$$

O Quadro 9 a seguir elucida o procedimento evidenciado a alíquota efetiva dada a sua alíquota nominal.

**Quadro 9 – Alíquota Nominal e Efetiva ICMS – “Calculo Por Dentro”**

Preço da mercadoria (P)	Base Cálculo (B)	Alíquota Nominal (tn)	ICMS (T)	Valor da Mercadoria (Livre do Imposto) (PL)	Alíquota Efetiva (te)
1.000	1.000	7,00%	70	930	7,5269%
		12,00%	120	880	13,6363%
		15,00%	150	850	17,6470%
		17,00%	170	830	20,4819%
		18,00%	180	820	21,9512%
		25,00%	250	750	33,3333%

Fonte: Autor, 2012

Conforme Quadro 9, tomando como base a alíquota nominal empregada de 17%, ao revés, leva a uma alíquota real de 20,48 %, o que, a todas as luzes, caracteriza uma fraude (por excesso) à alíquota legalmente estabelecida é 17% .

Assim, o chamado *cálculo por dentro*, ao ensejar a cobrança do imposto sobre o imposto, no caso do ICMS, apresenta uma metodologia pouco transparente de cálculo.

É importante deixar registrado neste trabalho, que na atualidade tem-se presenciado intensos debates e discussões acerca da tentativa de extinção da guerra fiscal.

No cerne dos debates está a concessão de incentivos fiscais por governos estaduais de forma unilateral e anárquica, sem um comando e planejamento central, provocando perturbações no modelo ICMS e no sistema de partilhas das receitas, entre os entes tributantes na produção e no consumo.

O que se observa, no entanto, é que os próprios governantes não atentam à questão do modelo ICMS, e muitas vezes se mostram alheios a essa forma pouco transparente, esdrúxula de cálculo.

É importante que esta maneira de cálculo seja colocada em discussão, uma vez relevado seu aspecto conflituoso e confiscatório, apontando para o grave problema da bitributação – imposto a pagar calculado em cima do próprio imposto.

É fundamental assinalar que este trabalho enfatiza a necessidade da substituição do modelo do cálculo do referido imposto, conforme apregoa Varsano (1995).

Em face da pouca transparência da tributação via imposto a pagar calculado em cima do próprio imposto, causando o problema de assimetria de informação, predispondo a sonegação, dificuldade de fiscalização, além de elevação do custo fiscal para firmas.

No próximo capítulo serão analisados os modelos de repartição de receitas oriundas das operações interestaduais de mercancia em acordo com os ditames da CF/1988, bem como suas perturbações que fomentam o fenômeno da guerra fiscal.

## **5 REPARTIÇÕES DAS RECEITAS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, OS BENEFÍCIOS FISCAIS E AS PERTURBAÇÕES NO MODELO ICMS**

### **5.1 Considerações Iniciais**

Em relação ao ICMS adotou-se dois modelos de tributação, para repartição de receitas em operações interestaduais de mercancia, conforme explanado no capítulo 4. Em que tange a tributação, referindo-se ao modelo de especificamente, deve afetar o mínimo possível os acordos comerciais, vale expor, a referida tributação seja mais neutra possível.

Além de que, no caso específico brasileiro o problema da desigualdade regional, deve sempre fazer pauta das discussões do modelo ICMS ou outra denominação que vier a seguir, haja vista, que a própria CF/1988 expôs esta realidade, no estabelecimento de alíquotas diferenciadas da região Centro-Sul e demais regiões<sup>16</sup>.

A harmonização fiscal em processos de integração econômica das duas grandes regiões requisito fundamental para alcançar patamares mais avançado de integração e desenvolvimento econômico, preocupação ainda mais relevante no caso do Brasil, onde problema da desigualdade regional apresenta-se agravado com fenômeno da guerra fiscal.

O desenvolvimento econômico e a crescente interdependência dos Estados, cada vez mais sem fronteiras em relação ao comércio interestadual, são confrontados com a necessidade de realização de uma política tributária interna objetivando dinamizar a repartição das receitas tributárias. É neste aspecto que a questão da harmonização fiscal torna-se mais preeminente.

Objetivando verificar as dificuldades da tributação via ICMS, com vistas melhorar a questão da harmonização fiscal, abrir-se-á o modelo, na análise da repartição das receitas entre os Estados envolvidos em operações interestaduais de mercancia.

Isso deixará mais evidente a falta que faz uma coordenação central (governo federal, no caso brasileiro), conforme destacado por Sampaio (2004). Existem na verdade uma diversidade de situações novas, até em alguns casos, por conta da evolução tecnológica com impactos fortes no âmbito organizacional das firmas, e que termina por afetar o sistema tributário.

---

<sup>16</sup> Ver Quadro 4.2



## 5.2 Repartição das Receitas quando Destinatário é Contribuinte do ICMS

Os constituintes da CF/1988, sabedores do problema da desigualdade regional, impuseram um modelo mediante a adoção de alíquotas interestaduais inferiores às internas dos Estados *destinos*, resultando num princípio interjurisdicional em que, não é empregado sistema puro de tributação na origem, nem tributação no destino, denominado de princípio de *origem restrita* ou *híbrido*.

A diferenciação estabelecida pelo modelo ICMS na CF/1988 obviamente apresenta o reconhecimento da existência de desigualdades regionais e tem o objetivo de atenuar o problema, que já foi mais grave.

Baratto (2005:87) afirma que neste modelo de tributação, “automaticamente, a receita é repartida entre *origem* e *destino*, sem câmara de compensação, fundo ou outro mecanismo”. As alíquotas são utilizadas para distribuir arrecadação, conforme a regra: geral, dos iguais ou desiguais<sup>17</sup>.

Segundo Paes (2009, apud Mattos e Politi, 2010),

O ICMS tem como concepção original ser um imposto de destino. O fato de se tornar híbrido cria alguns problemas. Um deles é que como parte do imposto fica no Estado produtor, ou na origem, isso estimula que os governos de unidades da federação com mercado consumidor pequeno ofereçam benefícios fiscais para atrair novas plantas, novos investimentos. Isso de toda forma concorre para a distorção na alocação de novas indústrias e queda na arrecadação dos demais Estados.

Em acordo com este raciocínio o modelo *origem restrita* ou *híbrido* afeta a divisão de receita entre os Estados produtores e consumidores, , como será analisado na abertura do modelo em acordo com as regras do Quadro 8

O Quadro 10 a seguir apresenta três operações com circulação com mercadorias, onde o valor mercadoria (P) 1.500 quinhentos unidades monetárias , as alíquotas tributárias (t) em acordo com as 03 (três) regras apresentadas, conjuntamente com operações internas de revenda, no Estado *destino*.

Os pressupostos e variáveis adotados são:

---

<sup>17</sup> Ver Quadro 4.2

- base cálculo (B) e o preço da mercadoria (P): 1.500;
- no Estado *origem*, para o cálculo do ICMS a pagar (TY) , foi utilizado a equação 2.1, onde (t) é em acordo com as regras I, II e III, respectivamente;
- no Estado *destino* o ICMS a pagar (TY), alíquota tributária empregada é 17% ,  $t=0,17$ , nas três regras
  - no Estado *destino*, o custo da mercadoria o ICMS “por dentro” foi expurgado, pois representada crédito fiscal (C) e serve como moeda de pagamento, na apuração do pagamento do imposto
  - *mark-up* 50% ( $\partial = 0,5$ ), na venda do 2º estágio, emprego da equação 2.6
  - no 2º estágio, empregou-se a equação 2.7, onde o ICMS pago (TP) é diferença do a pagar reduzindo o crédito da compra.

**Quadro 10 – Repartição do ICMS - Operação Interestadual Destinatário Contribuinte**

ESTADOS		ORIGEM		DESTINO				
ESTÁGIOS		1º		2º				
CONTRIBUINTE		Alfa		Beta				
VARIÁVEIS	Alíquota Interestadual	Venda Mercadoria	A pagar ICMS	Crédito ICMS	Custo Mercadoria	Venda Mercadoria	A Pagar ICMS	Pago ICMS
- Regras -	(t)	(P)	(TY)	(C)	(PL)	(P)	(TY)	(TP)
(1) Geral	12%	1.500	180	180	1.320	1.980	337	157
(2) Desiguais	7%		105	105	1.395	2.093	356	251
(3) Iguais	12%		180	180	1.320	1.980	337	157

Fonte: Autor, 2012. -Baseado BRASIL. Senado Federal nº 22 de 1989 ; BRASIL. CF/1998 e BRASIL LC/1986

O modelo de tributação de *origem restrita* adotado pelo CF/1988, com emprego da alíquota interestadual em termos de valores percentuais menor do que a interna faz com que haja maior transferência das receitas oriundas das operações com mercadorias, para o Estado *destino*, daí a denominação *origem restrita*.

Além de que, a CF/1988 empregou o modelo com intuito de maior transferência de receita para os Estados com menor desenvolvimento econômico, com emprego da regra dos desiguais.

Vale destacar, conforme caracterização de Paz (2008), existe um esforço redistributivo relevante dentro da república federativa brasileira para evitar a concentração da

produção e da renda em determinadas regiões do país. Do ponto de vista, redistributivo vertical, o esforço é realizado via as transferências federais via Fundos de Participação dos Estados e Municípios<sup>18</sup>. De outra parte, há um esforço redistributivo horizontal via diferencial de alíquotas, conforme se analisa nesse contexto.

Com a redução da alíquota interestadual de 12% para 7% na regra supracitada, e as demais variáveis, *ceteris paribus*, acarreta um valor a menor do ICMS a pagar para Estado de *origem*.

No Quadro 10, quando a alíquota empregada é 12% isto representou o valor de 180 unidades monetárias de ICMS a pagar, ao reduzir a alíquota para 7% o valor passou a ser 105 unidades monetárias.

Em contrapartida, quando da redução da alíquota interestadual provocou um efeito reverso no modelo, a transferência de mais receitas para Estado *destino*, sem institutos como da câmara de compensação, com aumento real do montante pago do tributo, passando de 157 unidades monetárias para 251 unidades monetárias.

A regra dos desiguais empregada no modelo IVA-*crédito fiscal* objetiva reduzir o problema da desigualdade regional pela maior da transferência de receita para o Estado *destino*, em detrimento da redução para o Estado de *origem*. . Isso tem um impacto redistributivo relevante.

Além da tentativa de minimização do fenômeno da guerra fiscal, como o princípio da *origem restrita* na repartição das receitas entre os Estado *origem* e *destino*, qual(is) hipótese(s) que ela ainda persiste ainda no cenário tributário nacional, embora não seja essa a interpretação de Paes (2009), conforme já assinalado anteriormente.

Nesse quadro, o exame crítico da *origem restrita* correlacionado com a inserção de um elemento estranho os incentivos fiscais no modelo, provocando perturbações, é de fundamental importância para que possa construir pensamento da persistência e até mesmo o agravamento da guerra fiscal e do problema da desigualdade regional.

Antes, porém, desse estudo, irar-se-á analisar a outra parte da estrutura do modelo, na qual o destinatário final da mercadoria não configura-se como contribuinte de ICMS.

---

<sup>18</sup> Onde reside grandes problemas principalmente na esfera municipal, mas que foge ao escopo desse trabalho.

### 5.3 Repartição das Receitas Quando o Destinatário não é Contribuinte do ICMS

Nas operações interestaduais, no modelo ICMS quando o destinatário não for contribuinte de ICMS – usualmente denominado de consumidor final -, adotar-se-á a alíquota interna do Estado de *origem*, as vendas interestaduais são tratadas como operações internas, ou seja, tributação monofásica na *origem*, IVA-*origem*. Isso vem se configurando uma falha institucional, como se irá verificar a seguir.

De forma oposta ao sistema *origem restrita*, no qual há repartição de receitas, entre os dois Estados envolvidos na operação de mercancia. Quando o comprador não é contribuinte do imposto, a competência para tributar as operações interestaduais é atribuída ao Estado *origem* das mercadorias, abstendo-se o Estado *destino* de gravar estas transações.

No Estado *destino* o imposto apenas será incorporado ao custo da mercadoria, pelo comprador. Não propiciando nenhum “ganho” ou receita para este Estado, visto que, nesta hipótese o legislador entendeu que não há operação de revenda.

No Quadro 11 simula-se três operações interestaduais de venda no valor de 1.500 unidades monetárias , com três alíquotas internas (t) do Estado de *origem*: 17%, 18% e 25% para não contribuinte de ICMS – consumidor final.

**Quadro 11 – Repartição do ICMS - Operação Interestadual Destinatário Não Contribuinte ICMS**

ESTADOS	ORIGEM			DESTINO		
CONTRIBUINTE	FIRMA			CONSUMIDOR FINAL		
SUJEITO PASSIVO	SIM			NÃO		
VARIÁVEIS	Alíquota Interestadual	Venda Mercadoria	A pagar ICMS	Crédito ICMS	Custo Mercadoria	Pago ICMS
- Regras -	(t)	(P)	(TY)	(C)	(PL)	(TP)
(1)	17%	1.500	255	0,00	1.500	255
(2)	18%		270	0,00	1.500	270
(3)	25%		375	0,00	1.500	375

Fonte: Autor, 2012. - Baseado no art. 155, BRASIL. CF/1988

Como salientado antes, e demonstrado no Quadro 11 nesta situação o modelo se caracteriza pela não divisão do imposto gerado. Todo ICMS destacado no documento fiscal será debitado para Estado de *origem*.

Apesar de que, o ônus fiscal é suportado pelo consumidor final, ele não é sujeito passivo da obrigação tributária, ele não é credor do imposto, e nem recolhe nenhum montante para o Estado *destino*.

No preço da mercadoria, encontra-se já embutido o valor do ICMS, *que* será suportado pelo consumidor final, contabilizado pela firma vendedora, para recolhimento única e exclusivamente ao Estado de *origem*.

Este modelo tem gerado descontentamento e reivindicações, por perda de receita pelos Estados *destino*, principalmente, com advento do *e-commerce*, é que analisar-se-á a seguir.

### 5.3.1 Nova Faceta da Guerra Fiscal – E-commerce

Na atualidade, a operação de venda interestadual para consumidor final, tem ocasionado “a mais nova faceta da guerra fiscal”. Isso se dá em decorrência do crescimento

acelerado do comércio eletrônico, no qual o processo compra, venda e troca de mercadorias é feito por via rede de computadores.

O processo de compra à distância não é propriamente uma novidade – já há algum tempo pessoas físicas que adquirem bens e serviços utilizando-se do telemarketing.

.Na verdade, em 1967, por exemplo, ou mesmo em 1988, o ganho de participação dessas vendas pela internet, embora já presente no último caso, não tinha atingido a dimensão atual o que força a necessidade de adequação a nova realidade.

O comércio eletrônico, essa nova realidade, onde todo processo de comercialização ocorre em plataforma *web*, sem a intervenção ou uso de outros veículos vem crescendo rapidamente nos últimos anos, resultante do incremento na quantidade de pessoas em busca de produtos e serviços pela rede mundial de computadores.

O Departamento de Pesquisa *Forrester Research*, empresa global de pesquisa e consultoria, em seu sitio, informou que as vendas online de produtos alcançaram R\$ 2,8 bilhões em 2005 e deverão chegar a R\$12,8 bilhões até 2010, a preços nominais, representando uma taxa de crescimento anual de 38%.

Esse incremento de vendas *online* tem gerado problemas no *modus operandi* do modelo ICMS, uma vez que a repartição de receitas é inexistente. Daí decorre as reivindicações dos Estados importadores de uma fatia do ICMS gerado neste tipo de transação comercial, o que é impossível pela sistemática do atual modelo (CF/1998).

Essa configuração deveria considerar a dimensão dessa nova modalidade de venda e considerar que o ICMS caso fosse considerado ou cobrado apenas no destino se transformaria num imposto puro sobre o consumo, ou seja: um imposto sobre o valor agregado (IVA) da mercadoria, conforme assinalado por Mattos e Politi (2010) . Mas do ponto de vista realista, tal opção enfrentará fortes resistências, não sendo provavelmente a solução na prática mais viável. Esse ponto será aprofundado adiante.

As grandes firmas, usualmente denominadas de ponto.com, estão concentradas na região Centro-Sul, principalmente, no eixo Rio-São Paulo, e suas vendas *on-line*, estão garantindo arrecadação apenas para região mais rica do país, tipificando a mais nova faceta da guerra fiscal, acentuando ainda mais o grave problema da desigualdade regional.

---

A título de exemplo o sítio E-bit<sup>19</sup> avalia confiança de compras on-line, todos os anos, a E-bit entrega o troféu “Prêmio Excelência em Qualidade Comércio Eletrônico B2C” para as melhores lojas e-commerce brasileiro, através da avaliação da pesquisa bitConsumidor, presente no checkout de mais de 4.000 lojas virtuais brasileiras, com aproximadamente 250.000 votos contabilizados, conforme demonstrado no Quadro 12 a seguir:

**Quadro 12 – Pesquisa E-Bit 15 (Quinze) Empresas Ponto.com mais bem avaliadas - 2011**

Loja	Cidade	Estado	Ramo De Atividades
Ponto.com			
eFácil – Martins	Uberlândia	MG	Eletrônicos, eletrodomésticos, eletroportáteis, informática, cine e foto, telefonia entre outros.
Saraiva	São Paulo	SP	Livros, CDs, DVDs, e games nacionais e importados, além produtos nas áreas de Informática e eletrônicos
Extra	São Paulo	SP	Eletrônicos, eletrodomésticos, produtos de informática, DVDs, utilidades domésticas, entre outros.
Ultrafarma	São Paulo	SP	Medicamento, nutrição, beleza, higiene, diagnóstico
Compra Fácil	Rio de Janeiro	RJ	Eletrônicos, telefonia, informática, eletrodomésticos, utilidades, entre outros.
Ricardo Eletro	Contagem	MG	Eletrônicos, eletrodomésticos, eletroportáteis, informática, cine e foto, telefonia entre outros.
Assine Abril	São Paulo	SP	Publicações Diversas
Walmart	Porto Alegre	RS	Saúde e Beleza, Telefonia, Brinquedos, Eletrodomésticos, Eletroportáteis, Cine e Foto, Informática, Eletrônicos e Games.
Centaurus	São Paulo	SP	Artigos Esportivos
Ponto Frio	Barueri	SP	Eletrônicos, Eletrodomésticos, Cine & Foto, Informática, Telefonia e muito mais.
Magazine Luiza	Franca	SP	Eletrodomésticos, eletroeletrônicos, informática, móveis e brinquedos, entre outros

<sup>19</sup> Fonte: <http://www.ebit.com.br>, acesso em fevereiro/2012

Kabum	Limeira	SP	Produtos de informática. Acessórios, monitores, imagem, periféricos, impressoras, notebooks, hardware, software, gabinetes, micros, entre outros.
Groupon	São Paulo	SP	Compras coletivas diversas
Sack's	Rio de Janeiro	RJ	Perfumes, linha de maquiagem, linha de tratamento, produtos de beleza.

Fonte: <http://www.ebit.com.br>, acesso em 28/11/2011

Diante da tendência de incremento do comércio eletrônico, bem como a concentração das empresas ponto.com na grande região mais rica do país, está havendo reclames de perdas de arrecadação dos Estados importadores, com tentativas de mudança de legislação, p.e., o Protocolo CONFAZ 21/2011, que será detalhado ainda neste trabalho.

Esse descontentamento evidencia a necessidade de modificações no *modus operandi* do modelo para que haja uma distribuição mais harmônica sob o ponto vista econômico das receitas tributárias geradas no *e-commerce* em operações interestaduais, é que de discutirá no item 5.6.

Ao final deste item, apresentasse um quadro resumo dos modelos de tributação ICMS CF/1988.

#### Quadro 13 - Modelos Tributários ICMS Circulação de Mercadorias CF/1988

Estado <i>Destino</i>	Modelo de Tributação	Quanto ao Recolhimento	Receita
Contribuinte ICMS	IVA-crédito fiscal	Origem Restrita	Bipartida entre os Estados <i>origem e destino</i>
Não Contribuinte ICMS	IVA-crédito fiscal	Origem Pura	Somente para Estado <i>origem</i>

Fonte: Autor, 2012. - Baseado no art. 155, BRASIL. CF/1988

Conforme Quadro 13 quando no Estado *destino*, o comprador é contribuinte de ICMS, o modelo caracteriza-se IVA-*crédito fiscal*, plurifásico, de *origem restrita* – engloba origem e



destino. Tratando-se de não contribuinte, a situação muda para IVA-*crédito fiscal*, monofásico, origem pura.

Estes dois modelos têm-se duas vertentes de estudos no fenômeno da guerra fiscal, e no problema da desigualdade regional, que serão apresentados neste estudo, quando se debater o tema das perturbações no modelo, quando se insere a figura dos benefícios fiscais.

#### 5.4 Benefícios Fiscais

No modelo IVA-*crédito fiscal*, contextualizado a partir do princípio da *não cumulatividade*, surge as figuras do ICMS a pagar no Estado *origem* e de forma concomitante o *crédito fiscal* no Estado *destino*.

Nesse sentido, Carraza (2009:401) afirma que em “ função do *princípio da não-cumulatividade*, o ICMS tem duas *moedas de pagamento*: a *moeda corrente* (a moeda de curso forçado, atualmente o Real) e os *créditos escriturais* (os créditos provenientes de operações e prestações anteriormente realizadas, tributáveis por meio de ICMS).”

Neste acontecimento simultâneo surge o efeito auto fiscalizador, citados pelos economistas Simonsen (1975) e Giambiagi e Além (1999) , entretanto, perturbações advindas da inserção no modelo do instituto do benefício fiscal, é condição *sine qua non* para o cenário da guerra fiscal.

O terreno é bastante fértil dos benefícios fiscais, as entidades subnacionais empregam de várias formas tais: como: isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos, anistias, remissões, ou qualquer outra modalidade fiscal com o objetivo de tentar induzir um processo de desenvolvimento econômico local via atração de novas plantas industriais, a facilitação para compras insumos etc.

Esse estudo não tem como pretensão discernir sobre cada instituto de benefício fiscal, uma vez consideradas as dificuldades em realizar este intento. Nem tampouco objetiva adentrar em celeumas jurídicas, essas tipificação e/ou caracterização fogem dos objetivos desse trabalho.

Diante da multiplicidade de termos a definir, delimitar ou mesmo circundar no que se refere ao conjunto de termos relacionados à supressão ou redução do ônus tributário, terreno

de razoável imprecisão, quanto à caracterização de um incentivo fiscal, este estudo irá adotar o nome genérico de benefício fiscal.

Catão (2004) avalia esse aspecto:

A importância de uma definição de incentivos fiscais, além de nos parecer sem nenhum pragmatismo acadêmico, didático ou jurídico, poderia ainda atingir a efeitos reversos: cancelar incentivos ilegítimos, mas cujo enquadramento em uma regra específica possa ocultar ou simular fins ilegítimos a serem alcançados com a implementação do aludido benefício, em uma espécie de abuso de forma reverso. (CATÃO, 2004:57)

De fato, em relação a este trabalho a ideia que permeia o *benefício fiscal* estaria vinculada à supressão ou redução substancial do ônus tributário, causando repercussões principalmente ao Estado *destino*, quando da recepção do *crédito fiscal*, como *moeda de pagamento* advinda do Estado de *origem*, fato substancialmente importantes para o deslinde da problemática da guerra fiscal.

Os benefícios fiscais, analisados sob a ótica do estímulo ao desenvolvimento econômico sem uma adequada coordenação central não parece positiva. No entanto, o que o núcleo deste trabalho pretende focar são as perturbações que porventura possam advir da concessão de benefícios fiscais pelos Estados *exportadores* de forma unilateral e, portanto ilegal, repercutindo negativamente principalmente para os Estados *importadores*, localizados nas regiões de menor desenvolvimento econômico do país.

Antes, porém, da análise dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, bem como da sua problemática que fomenta a guerra fiscal, faz-se mister ponderar que com a prática de benefícios fiscais, o Estado rompe a uniformidade do imposto e retira o ônus do setor privado.

E como compensação, espera que determinado território ou atividade econômica específica passem por um processo de expansão. A um prazo maior a generalização da guerra fiscal, vai levar a perda de arrecadação generalizada das entidades subnacionais, e as empresas nesse novo quadro irão verificar outros parâmetros para tomada de decisão, conforme bem observa Ferreira et al. (2003).

Delimitando o campo de atuação dos benefícios fiscais em que o Governo procura alcançar três objetivos básicos, na análise de Tramontin (2008): a) estabelecer um modelo de desenvolvimento nacional visando ao fortalecimento da economia; b) estabelecer um modelo de desenvolvimento regional com os propósitos de integração nacional e recuperação

econômica regional; c) estabelecer uma política de desenvolvimento setorial, em face de algumas peculiaridades que justificam tratamentos especiais para alguns setores básicos da economia.

Quanto ao primeiro objetivo, que cuida do modelo de desenvolvimento nacional, refere-se a normas que estabelecem diretrizes básicas para um desenvolvimento global, tais normas fixam uma filosofia de desenvolvimento, pois formam um sistema de princípios sem cogitar isoladamente de regiões ou atividades econômicas.

Quanto ao segundo objetivo, que trata do modelo de desenvolvimento regional, visa à integração econômica e à unificação de padrões socioeconômicos em diferentes espaços territoriais. Trata-se de normas com o propósito de disciplinar as desigualdades regionais, sendo que não devem visar apenas ao desenvolvimento regional em si, mas buscar o equilíbrio das diferentes regiões.

No que se refere ao terceiro objetivo, que trata do desenvolvimento setorial, diz respeito a medidas destinadas a determinados setores de atividades econômicas. Cuida-se de normas que criam programas de desenvolvimento restrito a algumas áreas econômicas, como a agricultura, pesca, turismo, indústria etc. Contudo é preciso ter cuidado sobre a forma das concessões para que tais incentivos não prejudiquem outros setores não incentivados.

Os objetivos básicos dos benefícios fiscais conforme salienta Tramontin (2008) são conexos ao desenvolvimento. O problema que dada a particularidade do modelo de competência estadual com vocação típica nacional<sup>20</sup>, estes benefícios fiscais estão sendo concedidos de forma anárquica, à margem de um planejamento central do CONFAZ, representando perturbações negativas principalmente para os Estados *importadores*, alimentando a guerra fiscal.

Com a proliferação desordenada de incentivos fiscais no Brasil, Catão (2004) tece o seguinte comentário:

O uso desses com fins políticos a caracterizar verdadeiros privilégios, incompatíveis com os princípios tributários, impingiu uma legislação cada vez mais restritiva da concessão de incentivos sob a vertente de receita, inibindo o administrador e imprimindo um número maior de restrições sob o plano formal [...]

---

<sup>20</sup> Esse sim é o ponto central que sintetiza o problema central desse trabalho

consequentemente um maior controle sob essas formas desonerativas. (CATÃO, 2004:63)

Em consonância com os preceitos institucionais restritivos, os benefícios fiscais relativos ao ICMS *somente* serão concedidos ou revogados nos termos convênios e protocolos celebrados e ratificados pelos Estados que reunidos no âmbito do CONFAZ, disporão a respeito.

O convênio é um acordo, ajuste ou combinação, que promana de reunião dos entes federados. Para Vogas (2010:91) “Nesses encontros são gestadas as propostas de convênio, cujo conteúdo só passa a ter validade depois das assembleias legislativas dos Estados ratificarem individualmente os convênios pré-firmados de forma colegiada. Temos uma solução de compromisso entre a necessidade de preservar a autonomia tributária dos entes locais, sem risco para a unidade econômica da Federação”.

Este é um dos temas mais relevantes na guerra fiscal. Ainda que a lei disponha que a aprovação da concessão de benefícios fiscais dependa de decisão dos Estados representados no âmbito do CONFAZ, vedando assim, as concessões de isenções e outras formas de benefícios correlacionados ao ICMS, salvo quando previstas em convênios celebrados em reuniões do Conselho, prevendo inclusive penalidades, em caso de inobservância de seus dispositivos. Mas, claro deve estar que, na prática, a concessão de benefícios fiscal de forma unilateral e, portanto, ilegal, é uma prática reiterada de todos os entes federativos.

Não obstante todo esse aparato legal exposto, a guerra fiscal se trava à luz da legislação e do CONFAZ. Varsano (1977) expõe a questão:

Bastaria o cumprimento da lei. O fato é que a guerra fiscal continua, embora a lei exista há mais de 20 anos. A lei é inobservada e ninguém toma a iniciativa de exigir a imposição das sanções previstas, a despeito da expressão *guerra fiscal* ser sempre utilizada com uma conotação negativa, como um malefício. O desrespeito à Lei pelos próprios governantes é certamente uma perda a nação. (VARSANO, 1977:2)

Consoante ao que elucida Varsano (1977) há uma clara inobservância dos parâmetros legais. Além disso, não há uma exigência clara por parte dos Estados no sentido de efetivar a aplicação das sanções previstas, uma vez que os próprios Estados estão inseridos na dinâmica da guerra e não se sentem livres para exigir o cumprimento da lei.

Varsano (1977) continua descrevendo a situação de conflito na Federação e elucida o ponto de vista dos Estados para a manutenção da guerra em decorrência dos claros incentivos econômicos.

A guerra fiscal é, como o próprio nome indica, uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha – quando, de fato, existe algum ganho – impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou alguns dos demais, posto que a guerra raramente é jogo de soma positiva. O federalismo, que é uma relação de cooperação entre as unidades de governo, é abalado. Também a Federação – cara os brasileiros a ponto de a Constituição conter cláusula pétreia que impede sua abolição – perde. (VARSANO, Op.,cit.:2)

Argumenta-se a seguir que há boas razões para a conotação negativa dada à expressão *guerra fiscal*; mas que, do ponto de vista de um governo estadual, há claros incentivos econômicos, além dos políticos, para que a guerra continue. Enquanto eles existirem, dificilmente a lei será cumprida e a guerra fiscal será mitigada.

Isto pode ser verificado pela própria existência de políticas de benefícios fiscais inseridas na legislação tributárias em cada unidade da federação de forma ilegal, em flagrante desconsideração aos demais entes tributantes. Os Estados concedem unilateralmente benefícios fiscais, por intermédio de leis estaduais, de forma escusa, sem qualquer submissão aos preceitos do CONFAZ.

Cabe então empregar o modelo de tributação ICMS circulação de mercadorias e realizar a análise da discussão frente aos benefícios fiscais concedidos ilegalmente pelas unidades federativas, bem como das razões que geram perturbações no modelo, alimentando a guerra fiscal.

## **5.5 Perturbações no Modelo ICMS CF/1988 Quando Adquirente no Estado**

### **Destino é Contribuinte de ICMS**

Em relação aos efeitos nocivos ocasionados pela guerra fiscal no Estado de *destino*, ocasionada por perturbações no modelo, quando determinado ente da federação, unilateralmente, concede benefícios fiscais ilegais, sem passar pelo crivo do CONFAZ. Adotar-se-á, neste trabalho, a figura do crédito presumido ou crédito outorgado, essa medida tem como objetivo incentivos a desoneração tributária a partir da instalação de plantas industriais em seu território.

A concessão de crédito presumido é um instrumento indireto de exoneração total ou parcial do ICMS, de acordo com Vogas (2010):

O crédito presumido, fictício ou outorgado, presume-se pagamento, que, na prática, não aconteceu. Geralmente é concedido em relação aos impostos não-cumulativos, sob forma de valor que se adiciona ao montante do tributo destacado ou cobrado nas operações anteriores. É figura que atribui valor contábil equivalente a percentual de imposto devido, a título de concessão de crédito ao seu beneficiário. Não tem correspondência com imposto pago em operações pretéritas, mas, visa, sim, consolidar ou expandir algum tipo de incentivo fiscal. (VOGAS, 2010:71)

Figuras comuns em se tratando de benefícios fiscais, os créditos presumidos são, na realidade, desonerações tributárias que operam por meio da concessão, pelo ente competente, de um crédito fictício maior do que aquele a que realmente faz jus o sujeito passivo.

Em termos do IVA-*crédito fiscal* ICMS CF/1988, os créditos presumidos representam para o contribuinte beneficiado um valor de crédito superior ao incidente na operação anterior, fazendo com que a diferença, entre débitos e créditos e, conseqüentemente, de imposto a recolher diminua.

Para Marques (2010:125) “o crédito presumido tem representado uma das principais armas dos Estados na famigerada ‘guerra fiscal’, principalmente porque com a concessão de tais incentivos o direito de crédito do contribuinte adquirente da mercadoria permanece intocável”

A fim de perquirir, aspectos da presente temática, apresentar-se-á a seguir exemplo hipotético contextualizado no modelo inserindo a perturbação do crédito presumido

A Firma Alfa localizada no Estado *origem* adquire mercadorias no valor de 10.000 unidades monetárias. Alíquota do ICMS (t) de compra 12% . Posteriormente, promove saída dessas mercadorias no valor de 45.000 unidades monetárias, numa operação interestadual, para firma Beta, no Estado *destino*, alíquota interestadual (t) 7%.

Imagina-se, contudo, que o governo do Estado *origem*, de forma unilateral, ilegal, à margem do CONFAZ, concedeu àquela empresa que se estabeleceu em seu território um crédito presumido de 60% sobre o imposto incidente em suas saídas.

A fim de identificar e verificar as perturbações no modelo e as consequências negativas para o Estado *destino*. Irar-se-á empregar a metodologia Pacioli (1494) inserida no modelo IVA-*crédito fiscal*

Primeiro, será analisada a operação de compra no Estado *origem* dando destaque ao crédito de ICMS, e logo em seguida, as vendas e os efeitos do crédito presumido, para pagamento do ICMS no Estado de *origem*.

Posteriormente, será analisado o efetivo pagamento do ICMS no Estado *destino*, em duas situações: a) situação normal, sem a figura do crédito presumido e; b) situação especial, com a figura do crédito presumido, e analisar as consequências econômicas, no cenário da guerra fiscal.

a) Contabilização Estado de Origem: Compra e Venda

Caso não houvesse a inserção do benefício fiscal do crédito presumido, a operação seria contabilizada em acordo com que foi demonstrado neste trabalho, quando se discutiu o princípio da *não cumulatividade*, pelo sistema débito é crédito, e o valor a pagar do ICMS, em acordo com equação 2.7 , seria 1.950 unidades monetárias.

$$TP = TY - C = 3.150 - 1.200 = 1.950$$

Entretanto, com a inserção do benefício fiscal , o cenário se altera, surgindo o valor do crédito presumido de 1.890 unidades monetárias, que representam 60% do ICMS a pagar na saída da mercadorias.

Com isso a equação 2.7, para cálculo do pagamento do imposto, apresenta alterações, em decorrência da inserção do crédito presumido (CP), acarretando um quanto a menor do ICMS, para o Estado *origem*.

Inserção do crédito presumido na equação do pagamento do imposto

$$TP = TY - (C + CP).....(5.1)$$

$$TP = 3.150 - (1.200 + 1.890) = 60$$

### Quadro 14 - Estudo Comparativo

#### Operações com Mercadorias

#### Com e Sem Crédito Presumido

VARIÁVEIS	OPERÇÕES	
Estágio Econômico	Atacado	
Estado	<i>Origem</i>	
Contribuinte	Alfa	
Operação	Compra	Venda
Mercadoria	8.800	45.000
ICMS a pagar (TY)		3.150
Crédito (C)	1.200	
Crédito Presumido (CP)	1.890	
ICMS pago (TP) sem crédito presumido	1.950	
ICMS pago (TP) com crédito presumido	60	

Fonte: Autor, 2012.

Os efeitos do crédito presumido no modelo estudado por este trabalho, ratificando o que Marques (2010) comenta, se referem à redução do valor do pagamento do ICMS aos cofres públicos do Estado de *origem*.

Na prática, isto corresponde, conforme salientam Prado e Cavalcanti (2000), a uma busca desenfreada de alocação de investimentos produtivos que tem como ponto chave a variável ICMS.

Num processo desse tipo, as articulações que se formam entre a esfera pública e o setor privado estabeleceriam uma negociação alocativa desordenada do investimento produtivo, tornando as unidades de governo reféns da disputa que passam a travar entre si, com base em uma concessão descontrolada de estímulos fiscais. As negociações passam a se dar 'no varejo', isto é, estabelece-se uma espécie de leilão de incentivos, através do qual o setor privado busca obter uma quantidade crescente de vantagens fiscais. No caso brasileiro, a manifestação do conflito interjurisdicional deu-se principalmente pelo uso de incentivos no âmbito do ICMS, por período variável de tempo e remissão dos encargos financeiros. (PRADO E CAVALCANTI, 2000:11)

Este trabalho não objetiva discutir as repercussões do benefício fiscal, nas firmas que ensejam instalarem-se suas bases produtivas no Estado *origem*, em vista do cenário da guerra fiscal.



Entretanto, a pesquisa aponta no estudo dos efeitos do uso indiscriminado e desordenado de benefícios fiscais pelas entidades subnacionais acarretando perturbações no modelo e refletindo na queda de arrecadação no Estado *destino*.

Essa queda é decorrente, sobretudo, da forma com que o modelo foi projetado, da simultaneidade do ICMS a pagar (TY) e o crédito *fiscal* (C), associação à transferência de créditos *podres* para as unidades federativas destinatárias das mercadorias.

Apesar de as vendas interestaduais estarem em documentos formalmente legais, os benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados de *origem*, não estão explícitos na nota fiscal, ou melhor, claro deve estar que o crédito do ICMS incluído nas notas fiscais é destacado como se decorresse de operações normais, independentemente se a firma emissora goza de privilégios fiscais concedidos por *leis estaduais escusas* pelo Estado *de origem*.

É importante ressaltar que a vantagem econômica advinda da redução do ônus tributário pode ser útil ao desenvolvimento econômico para Estado de *origem*, posto que, viabiliza a instalação de plantas industriais.

No entanto, quando empregada de forma unilateral, sem um planejamento central, é responsável por causar prejuízos as diversas unidades federativas, dado ao sistema débito e crédito do modelo, o efeito autofiscalizador citado por Simonsen (1975) e Giambiagi e Além (1999), agravando o problema da guerra fiscal.

Dáí decorre os inúmeros recursos jurídicos empreendidos por entidades subnacionais via Supremo Tribunal Federal (STF), que alegam a inconstitucionalidade de tais artifícios quando empregados de forma unilateral por uma entidade.

É ainda necessário esclarecer o motivo pelo qual esta operação é realizada dessa forma, Carrazza (2009) explica que a transferência de créditos, apesar de outorgada de forma irregular, goza de presunção de legitimidade, uma vez que o direito ao crédito, na operação subsequente, não pode ser desconsiderado.

Embora não se negue que isenções, incentivos e outros benefícios, em matéria de ICMS, devem ser conveniados, em ordem a impedir conflitos entre as unidades federativas, o fato é que tais benesses, ainda que concedidas, irregularmente, gozam de presunção de legitimidade, não tendo, pois, o condão de prejudicar os contribuintes que adquirem mercadorias, impedindo-os de fruir, por inteiro, do direito ao crédito advindo do já estudado princípio da *não-cumulatividade*. (CARRAZZA, 2009:360)

Ainda que, legalmente autorizado o crédito fiscal, em acordo com alíquota estipulada por resoluções do Senado Federal, ou seja, sem a redução devida do crédito presumido no documento fiscal de venda, implica em repercussões negativas sobre o prisma econômico no modelo estudado por este trabalho em relação arrecadação no Estado *destino*.

Para que haja elucidação dessas implicações, principalmente relacionadas à guerra fiscal, faz mister retornar ao nosso exemplo, do Quadro 14, contabilizando o recebimento da compra da operação interestadual, pela empresa Beta no Estado *destino*, e posteriormente a revenda interna dessa mercadoria.

#### b) Contabilização Estado Destino

No exemplo a seguir será evidenciado um caso hipotético de contabilização pela firma Beta, no Estado *destino*, decorrente da compra realizada na firma Alfa localizada no Estado de origem, conforme explicitado no Quadro 14, em dois cenários: I) inicialmente procedendo como determina a lei, com crédito normal; II) posteriormente, contabilizando o crédito presumido e verificar as repercussões em termos de arrecadação principalmente para Estado *destino*.

##### I) Crédito Normal

Pressupostos e variáveis:

- contabilização da compra pela firma Beta, será empregada a equação 4.5:  
 $PL = 45.000 - 3.150 = 41.850$
- o *mark-up* 50% ( $\hat{c}=0,5$ ) será utilizado pela firma Beta para cálculo do preço de venda, conforme a equação 2.6:  $P = 41.850 \times 1,5 = 62.775$
- alíquota interna 17% ( $t=0,17$ ) no Estado *destino*.
- ICMS a pagar (TY) na venda empresa Beta, será utilizada a equação 2.1:  
 $TY = 62.775 \times 0,17 = 10.672$
- ICMS pago para Estado *destino* será calculado através da equação 2.7:  
 $TP = 62.775 - 10.672 = 7.522$

**Quadro 15 - Operacionalização Com Crédito Normal**

VARIÁVEIS	CIRCUITO ECONÔMICO		
Estágio Econômico	Atacado*	Varejo	
Estado	<i>Origem</i>	<i>Destino</i>	
Contribuinte	Alfa	Beta	
Operação	Venda	Compra	Venda
Mercadoria	45.000	41.850	62.775
ICMS a pagar (TY)	3.150		10.672
Crédito (C)		3.150	
ICMS pago (TP) sem crédito presumido		7.522	

\*Vide Quadro 14

Fonte: Autor, 2012.

Apesar de que esta operação aparentar normalidade, conforme Carrazza (2009) respeitando as alíquotas estipuladas pela legislação, onde a simultaneidade do ICMS a pagar no Estado *origem* e *crédito fiscal* no Estado *destino*.

Objetivando demonstrar as repercussões negativas na arrecadação no Estado *destino*, caso o crédito presumido, fosse incluído no documento fiscal, o quadro a seguir detalha esta procedimento.

## II) Com figura do Crédito Presumido

Com o exemplo a seguir, tendo como base o Quadro.14, será possível identificar a perturbação no modelo, deturpando os conceitos teóricos do IVA-*crédito fiscal*, bem como explicitar os elementos desencadeadores da guerra fiscal, através da renúncia de receita efetivada pelo Estado de *origem*, e os efeitos nefastos no Estado *destino*.

Pressupostos variáveis:

- contabilização no atacado, no Estado de *origem*, foi elucidado no Quadro 14
- o crédito presumido concedido a firma alfa, será contabilizado como débito para firma Beta, pela própria metodologia de Pacioli (1494), em decorrência se apresentará com sinal invertido no quadro 16.
- contabilização da compra pela firma Beta, será empregada a equação 4.5:  $PL = 45.000 - (3.150 - 1.890) = 43.740$

- o *mark-up* 50% ( $\partial=0,5$ ) será utilizado pela firma Beta para cálculo do preço de venda, conforme a equação 2.6:  $P = 43.740 \times 1,5 = 65.610$
- ICMS a pagar (TY) na venda empresa Beta, será utilizada a equação 2.1:  
 $TY = 65.610 \times 0,17 = 11.154$
- ICMS pago para Estado *destino* será calculado através da equação 2.7:  
 $TP = 10.672 - (3.150 - 1.890) = 9.894$

#### Quadro 16 - Operacionalização Com Crédito Presumido

VARIÁVEIS	Circuito Econômico			
	Atacado*		Varejo	
Estado	<i>Origem</i>		<i>Destino</i>	
Contribuinte	Alfa		Beta	
Operação	Compra	Venda	Compra	Venda
Mercadoria	8.800	45.000	43.740	65.610
ICMS a pagar (TY)		3.150		11.154
Crédito (C)	1.200		3.150	
Crédito Presumido (CP)	1.890		(1.890)	
ICMS pago (TP) com presumido	60		9.894	

Vide Quadro 14

Fonte: Autor, 2012.

Com o exemplo acima, é possível verificar a perturbação no modelo tributação ICMS, deturpando os conceitos teóricos do IVA-*crédito fiscal*, bem como explicitar os elementos desencadeadores da guerra fiscal, através da renúncia de receita efetivada pelo Estado de *origem*.

Com a figura do crédito presumido, ao invés de a empresa Alfa recolher o valor de 1.950 unidades monetárias para os cofres públicos do Estado *origem*, ela pagará somente o montante de 60 unidades monetárias.

Em contrapartida, está sendo alocado em seu território investimentos gerando emprego e renda, e que indiretamente poderão fomentar a arrecadação. Por outro lado, o Estado *destino* não usufrui de nenhum benefício direto do investimento realizado no território do Estado de *origem*, principalmente em termos de arrecadação, ou melhor, perde arrecadação.

O cerne da questão da guerra fiscal no modelo se dá então, no envio de *créditos pobres* – surreais. Quando a firma alfa os envia para a firma beta - em documentos revestidos de *legalidade* -, estes servindo de moeda de pagamento, pela empresa adquirente, dado ao seu caráter autofiscalizador, apregoados pelos economistas como Simonsen (1975) e Giambiagi e Além (1999).

O fato de que a arrecadação passa a ser menor no Estado *destino*. Como exemplificado acima, ao invés de ser recolhido aos seus cofres o valor de 9.894 unidades monetárias, em caso de inclusão do crédito presumido na nota fiscal, o montante será apenas de 7.522 unidades monetárias, numa clara perda indireta de arrecadação, de um benefício fiscal concedido em outra unidade da federação.

Como salienta Varsano (1977), o ente federado que ganha impondo perda a algum ou alguns dos demais, visto que a guerra fiscal raramente é jogo soma positiva, refletindo negativamente na arrecadação do Estado *destino*.

Além disso, já foi chamada atenção aqui que, na medida em que se generalize a oferta de benefícios fiscais, pode acontecer que esse deixe de ser um fator relevante e outros critérios passem a pesar mais na escolha como, por exemplo, localização. Nesse ponto fica mais evidente que a perda pode ser generalizada, onde todos os Estados da federação perdem arrecadação na vã ilusão que isso irá direcionar a instalação de novas plantas industriais, ou investimento privado de outra natureza.

Diante desta situação exposta, em referência à perturbação do modelo, da perda de receitas decorrente da transferência de *créditos pobres*, corresponde a um dos efeitos mais devastadores da guerra fiscal, através do qual, os Estados *importadores* são significativamente afetados.

Isto se torna mais evidente no início dos anos 90, com propagação de benefícios fiscais - principalmente com a implantação de novas plantas industriais do setor automobilístico, num frenético e desordenado processo de disputa entre as entidades subnacionais, os quais vêm sendo concedidos pelos Estados às grandes empresas, para que se instalem em seus territórios.

A distribuição dessa planta já mostrava que não somente o fator benefício fiscal pesou na decisão. Das várias plantas instaladas apenas uma veio para o Nordeste brasileiro que foi a

Ford na Bahia. Todas as outras se concentraram no Sudeste ou Sul do país, com exceção de uma apenas no Centro-Oeste, Estado de Goiás. Mas se afastando gradativamente do ABC paulista por conta da evidência de pesadas deseconomias de aglomeração.

Além disso, vale lembrar que o Estado baiano é o que faz divisa com Estados sudestinos. Por outro lado, já em 1999, reportagem da Gazeta Mercantil citada por Lages (2003, p. 128), retratava justamente que perdia importância o benefício fiscal, na realocação para o Nordeste de fábricas do centro-sul brasileiro, caso do setor calçadista, por já estar generalizado dentro da guerra fiscal, tomando relevância outras variáveis como a locacional.

A seguir, serão apresentadas com mais precisão as explicações concernentes à influência do setor automobilístico na guerra fiscal, bem como será exposta outra face da guerra, ocasião em que no Estado *destino*, o destinatário das mercadorias não é contribuinte do ICMS.

#### **5.6 Perturbações no Modelo Tributário ICMS Quando Adquirente no Estado Destino Não é Contribuinte de ICMS**

Ao dissertar sobre esta parte do modelo de tributação, verifica-se que não há repartição das receitas quando no Estado *destino* o adquirente da(s) mercadoria(s) não é contribuinte do imposto, ou seja, toda receita gerada é apontada exclusivamente para o Estado de *origem*.

Nas transações destinadas a consumidores finais em outra unidade federativa, a alíquota incidente na operação mercantil será interna do Estado *origem*, ainda que os bens sejam consumidos no Estado *destino*, e a carga fiscal também seja suportada pelo consumidor final.

Com o escopo de alertar para a necessidade de mudanças na regra constitucional que trata do modelo tributário, os Estados importadores começaram a sinalizar o descontentamento do mecanismo operacional deste, em decorrência do incremento das vendas por faturamento direto para o consumidor final.

Apresentar-se-á em seguida o caso do setor automobilístico, e posteriormente o caso do Protocolo CONFAZ 21/2011.

### 5.6.1 A Guerra Fiscal no Setor Automotivo

O setor automotivo, a partir da década de 90, adquiriu grande visibilidade, em decorrência, sobretudo da concessão de diversos benefícios fiscais por parte dos Estados ao setor. Essa concessão foi efetuada de modo unilateral pelas entidades subnacionais sem planejamento central do CONFAZ.

Os antecedentes dessa escalada desenfreada de benefícios fiscais, teve como antecedente notório a implantação da Fiat em Minas Gerais no começo dos anos 70.

Dulci (2002) afirma que:

Foi a primeira iniciativa relevante de desconcentração da indústria de automóveis para fora de São Paulo. O governo de Minas Gerais concedeu diversos benefícios à montadora italiana, em impostos, infra-estrutura e participação acionária, o que, por sinal, foi altamente vantajoso pelos efeitos multiplicadores de empreendimento. Contudo, esse permaneceu como caso isolado – ou quase, pois alguns anos depois a Volvo se estabeleceu no Paraná – sem prejuízo para as relações entre os Estados referidos e para o sistema federativo como um todo. São Paulo continuou a abrigar o grosso da indústria automotiva com todas as vantagens decorrentes, inclusive em arrecadação de impostos. (DULCI, 2002:5).

Relativamente estagnado durante muito tempo, o segmento automotivo entrou em fase de renovação nos anos 90. A partir do segundo semestre de 1993, iniciam-se as primeiras manifestações de grupos ligados ao setor de veículos e motores, até o momento não produtores no Brasil, no sentido de pleitear a instalação de plantas industriais em via de consolidação pelo Mercado Comum do Sul – Mercosul. Além disso, as empresas já instaladas no país fizeram planos de expansão para enfrentar a concorrência.

No decorrer da década de 90, são bastante claros os indícios de início de contatos entre as montadoras e o governo federal.

Prado e Cavalcanti (2000) cotejam que:

São escassas as informações sobre os bastidores dessa face inicial. Não é improvável, contudo, que os grandes investidores tenham iniciado suas gestões pelo caminho usual, ou seja, buscando interlocutores no governo federal. Tudo indica que, se esses contatos existiram, eles não evoluíram para qualquer tipo de engajamento do Executivo federal em iniciativas de coordenação do que sinaliza já vir a ser amplo movimento de inversão. Ao contrário, a postura do governo federal ficou limitada, pelas informações disponíveis, a tentativas isoladas de interferência em uma ou outra decisão, de forma essencialmente casuística (PRADO E CAVALCANTI, 2000:108)

Em decorrência dessa apatia por parte do poder central, estava em curso a dinâmica que seria responsável por acompanhar todo movimento relacionado à tomada de decisões da alocação de investimento do setor no Brasil. As entidades subnacionais realizavam então, *leilão* de incentivos como forma de atrair estes investimentos.

Em seu trabalho sobre guerra fiscal e o caso do setor automotivo brasileiro, Alves (2001) afirma que:

No entanto é só partir de 1993/1994, com os investimentos da indústria automotiva, que o tema guerra fiscal *explode* na imprensa nacional tornado-se objeto de grande polêmica. A maior notoriedade da guerra fiscal no setor automotivo pode ser explicada pelo grande volume de investimentos realizados e pela elevada concentração de incentivos fiscais e extra-fiscais oferecidos pelos governos estaduais às montadoras. A concentração temporal desses investimentos também contribuiu para a grande notoriedade do processo. (ALVES, 2001:24)

O resultado desse esforço foi o redesenho do parque automotivo brasileiro. Entretanto, antes da análise do quadro de setor automobilístico, faz-se mister salientar o acordo automobilístico antecedente à guerra fiscal, que resultou em alterações na carga tributária total do setor.

#### 5.6.1.1 O Acordo Automobilístico: Antecedentes a Guerra Fiscal

Embora a coordenação do CONFAZ estivesse fragilizada, em março de 1992, os Estados acordaram sobre a redução da carga tributária total em um claro favorecimento ao setor automobilístico, diante da pressão exercida pelo próprio setor.

Essa redução deu-se através do benefício fiscal da redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária total resultou em um percentual de doze por cento.

A redução deu-se no percentual de 29,41%<sup>21</sup>, reduzindo a carga final do ICMS de 17% para 12%. Esta redução consistiu em uma quebra da regra tributária nos Estados *destinos*, onde geralmente a alíquota interna é de 17%.

---

<sup>21</sup> Ver item 2.4.1



Prado e Cavalcanti (2000:108) asseveram que como consequência disso, “ nos dois anos seguintes, a produção de automóveis aumentou quase 30% e a arrecadação de ICMS setorial cresceu 33% ” .

Não obstante o acordo dos Estados para a redução da carga tributária o setor automobilístico, Prado e Cavalcanti (Op.,cit.:109) cotejam que “o CONFAZ demonstrava sinais de falência absoluta, sobretudo no que se refere ao seu papel como regulador da prática de concessão de incentivos. Essa fragilidade coincidia assim, com uma maior liberdade dos Estados para praticar qualquer modalidade de concessão de incentivos” .

Neste cenário marcado na quase plena autonomia das unidades federativas na concessão de benefícios para o setor automobilístico, em ausência de um comando central organizado, parecia estar bem definida a decadência do CONFAZ.

É importante observar que a fragilidade do órgão impulsionou ainda mais os Estados a agirem com mais precisão e destreza na atração de plantas desse setor. Claro deve estar que com o processo de democratização, as unidades federativas assumiriam novo papel desenhado pela Constituição de 1988. Mas algumas peças da política fiscal ainda precisariam de uma coordenação central.

As modalidades de benefícios concedidas ao setor em operações fiscais e extra-fiscais pelos Estados, foram diversas, tais como: aportes financeiros, renúncia fiscal, operações de diferimento do ICMS.

Já estavam assim traçadas as linhas gerais que ditariam a dinâmica da guerra fiscal, notadamente no âmbito de alocação de investimentos. Como propugna Prado e Cavalcanti (Op., cit.:110) “seu componente básico é a estratégia dos grandes conglomerados, que exploraram ao máximo a fragilidade intrínseca dos governos estaduais: sua incapacidade de, na ausência do poder regulador de alguma instância supra-estadual, articularem critérios mínimos que limitem de alguma forma as concessões”.

O quadro a seguir sintetiza desde 1996 as unidades de montagem em operação das seguintes companhias.

**Quadro 17 – Unidades da Indústria Automobilísticas Implantadas no Brasil, 1996-2001**

Estado	Empresas Automotivas
Bahia	Ford
Goiás	Mitsubishi
Minas Gerais	Mercedez Benz e Fiat-Iveco
Paraná	Chrysler, Renault e Audi-Volkswagem
Rio de Janeiro	Volkswagem e Peugeot-Citroen
Rio Grande do Sul	General Motors e Navistar
São Paulo	Honda, Toyota e Land Rover

Fonte: DULCI (2002: 99)

Observa-se a maciça concentração dos grandes projetos das montadoras na região Centro-Sul em virtude de suas políticas mais agressivas na concessão de incentivos fiscais e extrafiscais, na deflagrada guerra fiscal.

É notória a inércia do governo federal diante do quadro caracterizado pelo descontrole na utilização de incentivos pelas entidades subnacionais para a implantação desses investimentos. Foram acanhadas as tentativas do *poder central* em sistematizar a aplicação desses incentivos.

O governo federal estava claramente validando as políticas anteriores dos Estados desenvolvidos<sup>22</sup>, tornando-as como um elemento do *livre jogo de mercado*, e minimizando em muito suas chances de atuar com medidas que realmente interrompesse esse processo anárquico, peculiar e eminentemente regressivo da carga tributária incidente sobre atividade econômica.

Neste processo anárquico de concessão de benefícios fiscais pelas entidades subnacionais, houve a primeira quebra da regra constitucional do modelo de tributação ICMS.

#### 5.6.1.2 Quebra da Regra Constitucional do Modelo de Tributação ICMS

Neste cenário explicitado que primeiramente iniciou-se pela grande pressão do setor automobilístico para que houvesse a redução da carga tributária final do ICMS, em 1992.

---

<sup>22</sup> Ver capítulo 3

Em seguida, a concessão anárquica de diversas modalidades de incentivos, e na ausência de coordenação do governo federal, os Estados mais poderosos da nação, localizados na região Centro-Sul conseguiram atrair para seus territórios as principais montadoras.

Esse processo foi intensificado por conta das manifestações das próprias empresas no sentido de instalarem-se no país diante da consolidação do Mercosul. Mas não se deve esquecer a presença de variáveis como a locacional que interferiram nesse processo, já que como constatado em Lages (2003), em outro segmento, a generalização de benefícios fiscais atuavam como uma espécie de regra básica, seguida por todas as unidades da federação. Por ser o ICMS, o principal imposto estadual, óbvio que essa manipulação, gerava ao final das contas queda de arrecadação fiscal para todos.

E nesse quadro, fator de significativa pertinência ao estudo é referente também à quebra da regra constitucional do modelo tributário ICMS CF/1988 quando no Estado *destino*, o comprador não é contribuinte do imposto.

Isso se deveu ao fato que as montadoras começaram a realizar venda direta para consumidores finais em operações interestaduais, principalmente após o advento das vendas *on-line*, tendo como intermediário as diversas concessionárias espalhadas nos Estados.

Com o crescimento deste tipo de venda, dado ao alto valor agregado do preço dos veículos, os Estados importadores começaram reivindicar parte da receita gerada neste tipo de operação, ainda que isto ferisse os preceitos constitucionais do modelo.

Conforme o exposto nesse trabalho, no modelo constitucional do ICMS – em que o comprador situado no Estado destinatário não é contribuinte do imposto, todo ICMS gerado é recolhido integralmente para o Estado *origem*.

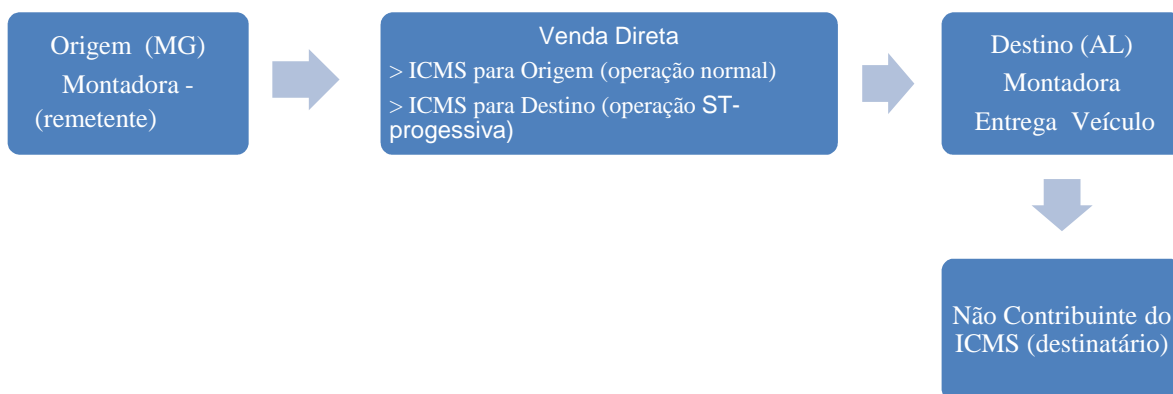
O disposto no Convênio se aplica nas condições em que a entrega do veículo ao consumidor final seja feita pela concessionária envolvida na operação, e estará sujeita ao regime da substituição tributária progressiva, em relação a veículos novos.

A regra constitucional foi desrespeitada de forma explícita, pois Convênio dispõe que parte da parcela do imposto relativa a operação estando sujeita ao regime de substituição tributária *é devida à unidade federada de localização da concessionária que fará a entrega do veículo ao consumidor*

Para que haja entendimento, toma-se como exemplo uma montadora localizada no Estado de Minas Gerais – contribuinte substituto, que fará retenção do ICMS devido ao Estado de Alagoas, e no prazo previsto, deverá recolher o montante do ICMS/ST aos cofres públicos deste Estado, separadamente do imposto devido pela própria operação, ICMS normal, do Estado de Minas Gerais.

Primeiro, demonstrar-se-á esta operação, sem números, apenas apresentando o fluxograma do Convênio, para logo em seguida, realizar simulações através de exemplos numéricos, em acordo com convênio 51/2000.

**Figura 1 – Mecanismo De Repartição Do Icms Na Venda Direta De Veículos – Operação Interestadual**



Fonte: Autor, 2012. BRASIL. Baseado no Convênio CONFAZ 51/2000

Observe que o fluxograma representado pela figura 1 demonstra que apesar da operação interestadual ser de faturamento direto para consumidor final, não contribuinte do ICMS, o convênio introduziu no modelo, apesar do caráter inconstitucional, o sistema *híbrido* de repartição de receitas entre o Estado de *origem* e *destino*.

.A montadora ou a importadora retém o ICMS pelo instituto da substituição tributária progressiva, e repassa na data acertada o montante gerado, para Estado *destino*.

A fim de esclarecer o procedimento adotado pelo convênio, vamos exemplificar uma operação de venda de veículos de uma montadora de Minas Gerais para um consumidor final em Alagoas, cujo preço do automóvel para o consumidor final é de 10.000 unidades monetárias, em diferentes alíquotas de IPI escolhidas de forma aleatória no convênio supracitado.

Pressupostos:

- alíquotas tributárias do IPI, formas escolhidas de forma aleatória no convênio;
- redução de base de cálculo está em acordo como a alíquota IPI, e seus valores foram retirados do Convênio, emprego da equação 2.2
- alíquota tributária 12%, conforme convênio 51/2000.

**Quadro 18 – Venda de Veículo Automotor – Faturamento Direto Remetente:  
Montadora em MG – Destinatário: não Contribuinte de ICMS em AL**

Alíquota IPI	% (Percentual) de Redução da Base de Calculo (% Redução)	Preço Automóvel (P)	Base de Cálculo ICMS (B)	Carga Tributária ICMS Alíquota (t)	ICMS Partilhado para Estado de Alagoas (TY)
0%	54,92%	10.000	5.492,00	12%	659,04
5%	57,25%		5.725,00		687,00
7%	57,22%		5.722,00		686,64
9%	58,06%		5.806,00		696,72
11%	59,76%		5.976,00		717,12
15%	62,14%		6.214,00		745,68
16%	61,60%		6.160,00		739,00
20%	63,17%		6.317,00		758,04
25%	64,53%		6.453,00		774,36
35%	67,75%		6.775,00		813,00

Fonte: Autor, 2012. BRASIL. Baseado no Convênio CONFAZ 51/2000

Observa-se que parte do ICMS gerado nesta compra destina-se ao Estado *destino*, fato que não ocorria antes da entrada em vigor do convênio. Esta modificação no *modus operandis* do modelo IVA-origem, para IVA-origem restrita com instituto da substituição tributária progressiva, para compras de automóveis diretamente da montadora pelo contribuinte final, foi a primeira modificação na guerra fiscal a infringir diretamente a regra constitucional, através do CONFAZ, no qual o adquirente da mercadoria no Estado *destino* não é contribuinte de ICMS.

Em continuidade com o avanço do comércio eletrônico, trouxe outras mudanças no cenário da guerra fiscal, uma vez que os Estados *importadores* começaram a reivindicar parte da receita gerada no e-commerce. Isto será exposto a seguir, com ênfase no Protocolo 21/2011.

### 5.6.2 Protocolo 21/2011 – Nova Face da Guerra Fiscal

Os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal firmaram o Protocolo do ICMS 21, no CONFAZ, em abril de 2011, com o intento de receber parte do ICMS gerado nas operações de circulação de mercadorias em comércio eletrônico.

Observa-se que os Estados não signatários do protocolo são os *exportadores*, localizados na região mais rica do país. Entre esses Estados, destacam-se São Paulo e Rio de Janeiro, que abrigam as grandes lojas ponto.com. Essa não aderência é fruto da própria natureza do protocolo, uma vez que este tem como fim a partilha de receitas, que por ora só tem abastecido os cofres públicos destas unidades federativas.

Não se pode olvidar que o protocolo fere os preceitos constitucionais, e que os Estados exportadores estão amplamente amparados pela legislação em vigor, especialmente pela CF, que expressamente reserva aos Estados remetentes a tributação do ICMS, nos casos de operações de circulação de mercadorias destinados a consumidores finais em outras unidades da federação.

O protocolo considera que a atual sistemática do comércio permite a aquisição de mercadorias e bens de forma remota e que o aumento dessa modalidade de comércio virtual, de forma não presencial, especialmente em se tratando de compras por meio da internet, deslocou as operações comerciais com consumidor final, não contribuinte de ICMS, para vertente diferente daquela que ocorria predominantemente quando da promulgação da CF/1988.

Isso significa que o ambiente institucional já está modificado pelas próprias circunstâncias consequentes dos avanços tecnológicos, mas ainda não “atualizado” em suas regras formais. Para um aprofundamento dessa verdadeira mudança de paradigma em curso, sugere-se consultar Tigre (1998).

Diante deste de novo cenário de compras virtuais, as unidades federadas signatárias do protocolo passam a exigir, apesar do caráter nitidamente inconstitucional do protocolo, a favor da unidade federada de destino da mercadoria, a parcela do ICMS na operação

interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom.

Os equívocos não estavam restritos à criação de uma nova regra inconstitucional para o ICMS, já que o mesmo também estendeu sua validade e aplicação aos Estados não signatários do Protocolo. A observância do mesmo tornava-se, portanto obrigatória, em caso de mercadoria enviada para o Estado signatário, independente de adesão ou não por parte das unidades ao acordo.

Conforme disposto no Protocolo ICMS 21/2011, o imposto será exigível a partir do momento do ingresso da mercadoria no território da unidade federada do destino e na forma da legislação própria de cada Estado.

Nas operações interestaduais entre as unidades federadas signatárias do Protocolo, o remetente, na condição de substituto tributário, será responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, em favor da unidade federada de destino, em referência à parcela de que trata o protocolo.

Observe que os ditames do Protocolo 21/2001, são semelhantes aos apregoados pelo modelo ICMS CF/1988, quando o destinatário é contribuinte do ICMS, ou seja, os Estados importadores, localizados na grande maioria das vezes, nas regiões menos desenvolvidas do país, querem transformar a compra *on-line* para consumidor final em tributação semelhante, quando o comprador é contribuinte do ICMS.

A fim de exemplificar a operacionalidade do modelo irar-se-á abri-lo em duas situações distintas: o primeiro cenário em acordo como preceitos constitucionais da operação de compra interestaduais quando o destinatário não é contribuinte de ICMS; e o segundo cenário incorporando a essa sistemática os ditames do Protocolo CONFAZ 21/2011.

#### a) Operação sem Protocolo ICMS 21/2011

As operações de venda *e-commerce* para consumidor final em outra unidade da federação segue os preceitos já discutidos nesta dissertação, ou seja, não há o sistema *híbrido* de repartição de receitas, o modelo a seguir é o *IVA-origem*.

A fim de exemplificar, supõe-se que determinado consumidor final situado em Alagoas, compre determinada mercadoria, via internet, de uma loja ponto.com, situada em São Paulo, sendo que o preço da mercadoria é 100 unidades monetárias e a alíquota interna deste Estado é 18%.

**Quadro 19 – Operação De Venda Para Consumidor Final Comércio Eletrônico – Estado Origem São Paulo e Estado Destino Alagoas**

Estado Origem		Tipo de Operação	Estado Destino	
São Paulo		Comércio Eletrônico	Alagoas	
Remetente		Compra Realizada de Forma Não Presencial	Destinatário	
Loja Ponto.com			Consumidor Final Não contribuinte de ICMS	
Mercadoria:	100,00			
ICMS	18,00			
Valor da Nota Fiscal	100,00		Custo da mercadoria	100,00

Fonte: Autor, 2012. BRASIL. Baseado no Convênio CONFAZ 51/2000

Todo ICMS gerado neste tipo de operação, ou seja, 18 unidades monetárias, como já foi explanado será contabilizado no Estado de *origem*, para futuro pagamento no encontro das contas do imposto.

No Estado de destino o ICMS representa apenas custo do produto para comprador não contribuinte do imposto, e quem arca com ônus fiscal, pois seu valor está embutido no preço de compra, não gerando nenhum tipo de receita para este Estado.

b) Operação como determina Protocolo ICMS 21/2011



Com o emprego do Protocolo 21/2011 a parcela do imposto devido à unidade federada destinatária será obtida pela aplicação da sua alíquota interna, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se, em acordo com princípio da *não cumulatividade*, o valor equivalente aos seguintes percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem: a) 7% para as mercadorias ou bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo; e b) 12% para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

Objetivando elucidar a operacionalidade do protocolo supõe-se que determinado consumidor final situado território alagoano, cuja alíquota interna do ICMS corresponde a 17%, compre determinada mercadoria, via *e-commerce*, de uma firma ponto.com localizada no Estado de São Paulo, sendo o preço da mercadoria e alíquota interna de SP, idem a operação anterior.

**Quadro 20 – Operação de Venda Para Consumidor Final – Comércio Eletrônico – Estado Remetente – SP - Não Signatário do Protocolo ICMS 21/2011 Estado Destinatário – AL - Signatário do Protocolo**

Origem		Tipo de Operação	Destino			
Estado de São Paulo		Comércio Eletrônico	Estado de Alagoas			
Remetente		Compra Não Presencial	Secretária da Fazenda (Posto Fiscal)		Destinatário	
Loja Ponto.com			Cobrança ICMS Protocolo 21/11		Consumidor Final	
Mercadoria	100,00		A Recolher	$100,00 \times 17\% = 17,00$	Mercadoria	100,00
ICMS	18,00		Crédito	$100,00 \times 7\% = (7,00)$	ICMS Protocolo 21/11	+10,00
Valor da Nota Fiscal	100,00		Pagamento ao Estado Destino	10,00	Custo total da Mercadoria	110,00

Fonte: Autor, 2012.BRASIL. Baseado no Protocolo CONFAZ 21/2011

Observa-se que o mecanismo de cobrança do modelo do referido protocolo, sugere a cobrança do diferencial de alíquota, utilizando para isso a alíquota interna de cada Estado *destino* menos a mesma alíquota interestadual utilizada em operações quando o destinatário é contribuinte do imposto, como crédito fiscal, conforme modelo a seguir:

**Quadro 21 – Cobrança no Estado Destino Protocolo ICMS  
CONFAZ 21/2011**

Alíquota interna do Estado <i>destino</i>	*TY = 100 x 0,17 = 17
(-) Alíquota interestadual, em acordo, em acordo Quadro 8	C = 100 x 0,07 = <u>7</u>
(=) Pagamento ICMS (Protocolo 21/2011) para Estado destino	TP = 10

\* Emprego da equação (2.1)

Fonte: Autor, 2012.Brasil. Baseado no Protocolo CONFAZ 21/2011

A fórmula de cálculo preconizada por este modelo litiga de modo claro com o disposto na Constituição, já que o documento fiscal que acompanha a mercadoria vem com a alíquota cheia – interna – do Estado de *origem*.

Isto representa um conflito com qualquer princípio tributário, pois neste tipo de operação mercantil, o Protocolo utiliza para cálculo do pagamento do ICMS no Estado destino, uma operação ilegal, transplantada das operações em que o comprador é contribuinte do imposto no Estado *destino*.

Ao tributar a mercadoria ou bem adquirido de forma não presencial, o referido Protocolo, afronta a CF/1988, em notório abandono ao disposto na parte onde descreve o modelo de tributação do ICMS.

Deve ser claro que a CF/1988 deixou falhas de conteúdo institucional na construção desse modelo tributário, pois não previu as mudanças na forma de comércio tão intensas, de forma a não partilhar entre as unidades da federação essa forma de responsabilidade de arrecadação do ICMS.

É também importante destacar que o Protocolo relega a segundo plano, as condições econômicas dos consumidores finais, ou seja, a capacidade contributiva, uma vez que a alíquota já vem cheia do Estado origem, e a totalidade do ICMS que seria devido por toda operação, até o consumidor final, é tão somente devida ao Estado de *origem*.

O Estado destino, no entanto, cobra nesta operação ilegal uma margem superior de imposto, aumentando consideravelmente a carga tributária. Os dados a seguir demonstram com clareza essa determinação ilegal do Protocolo.

Pressupostos e variáveis:

- mercadoria (P) 100 unidades monetárias
- alíquota tributária interna ( $t_1$ ) é 0,18 do Estado de origem
- alíquota tributária interna ( $t_2$ ) é 0,17 do Estado de destino
- alíquota tributária interestadual ( $t_3$ ) é 0,07
- ICMS<sub>1</sub> calculo através da equação 2.1, com a respectiva alíquota ( $t_1$ ).
- ICMS<sub>2</sub> de acordo Protocolo 21/2001

$$ICMS_2 = P \times (t_2 - t_1) \text{ diferencial de alíquota} \quad (5.2)$$

$$ICMS_2 = 100 \times (0,17 - 0,07) = 10$$

Então tem-se, que custo fiscal real em percentual será razão do ônus fiscal pelo preço da mercadoria livre de impostos (PL)

**Quadro 22 – Protocolo CONFAZ 21/2011**

	Protocolo 21/2011	
	Não	Sim
Mercadoria (P)	100	100
ICMS <sub>1</sub> Estado <i>Origem</i>	18	18
Mercadoria (PL)	82	82
ICMS <sub>2</sub> de acordo com o Protocolo 21/2011 Estado <i>Destino</i>	0	10
Custo Fiscal Real (%)	22%	35%

Fonte: Autor, 2012.BRASIL. Baseado no Protocolo CONFAZ 21/2011

Pode-se observar que, em consonância com o Protocolo CONFAZ 21/2011, há elevação dos custos fiscais em quase 60%, penalizando ainda mais o consumidor final, em detrimento da guerra deflagrada entre os Estados.

De fato, há uma forte correlação entre a desigualdade regional e a dinâmica da guerra fiscal. A desigualdade é, pois, elemento determinante para explicar a tentativa de os Estados importadores gerarem uma determinada situação, ainda que inconstitucional, mas que preceda uma repartição mais justa das receitas originárias de vendas interestaduais, sobretudo após o aumento considerável do *e-commerce*.

No capítulo a seguir, o capítulo seis, onde está ancorado o estudo central da pesquisa, na análise de modelos em acordo com a classificação recomendada por Araujo (1999).

## **6 MODELOS PARA PARTILHA DAS RECEITAS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS**

### **6.1 Considerações Iniciais**

A sugestão de mecanismos alternativos mais adequados para a tributação e partilha de receita tributária do ICMS passa necessariamente pela constatação de que inexistem modelos ideais, uma vez que interesses antagônicos sempre permeiam a temática concernente à reforma para tributação de operações com circulação de mercadorias, dado, a vocação nacional de um imposto de competência estadual.

No entanto, é conveniente a formulação de alternativas mais ou menos recomendadas e adaptáveis, levando em consideração a autonomia da competência estadual e a preservação da harmonização tributária, levando sempre em consideração a neutralidade econômica apregoada pelo modelo tipo IVA, como forma de desaceleração do fenômeno da guerra fiscal e o grave problema econômico nacional da desigualdade regional.

Considera-se que está sendo pago um preço muito alto, conforme afirma Baratto (2005) que:

Vem comprometendo a própria federação, na medida em que o ICMS está cada vez mais exposto à guerra fiscal e a questionamentos judiciais. O sistema vigente nas operações interestaduais pode ter servido por um longo tempo, mas é necessário evoluir para uma sistemática mais compatível com o princípio da neutralidade, imprimindo maior harmonização tributária e simplificando o imposto. A dificuldade reside em como dosar, compatibilizar princípios e objetivos antagônicos, conflitantes, incompatíveis (BARATTO, 2005:169)

Nesse quadro, segundo lembra Longo e Troster (1993), a própria construção do modelo ICMS foi complicada, porque recai maior peso de arrecadação sobre o segmento industrial em relação aos segmentos agrícolas. E o que isso significa? Significa garantir maior arrecadação às unidades da federação industrializadas em detrimento daquelas mais atreladas ao setor agrícola. Qual a consequência disso? Privilegia Estados mais ricos em prejuízos dos mais pobres, favorecendo pelo seu próprio formato institucional as desigualdades regionais e a guerra fiscal.

Em relação à reforma do modelo, Rezende (2003) analisa que as dificuldades na discussão e encaminhamento da reforma denunciam que ainda se está longe de construir um novo sistema compatível com as exigências impostas pela nova ordem mundial. Enquanto as

alterações tributárias recentes se concentram nos aspectos macroeconômicos do ajuste fiscal, as consequências microeconômicas foram relegadas a segundo plano, tornando mais difícil para a economia brasileira enfrentar os desafios da abertura econômica e da integração regional de forma competitiva.

Exaurir o assunto é ação que não cabe a esta pesquisa, no entanto, é plenamente relevante que aqui se discutam as principais implicações de cada uma das alternativas, elegendo como pano de fundo as características da economia e sociedade brasileira.

Os modelos pesquisados são impostos do tipo IVA. Ainda que explicações possam ser realizadas a fim de contextualizar determinado modelo, o cerne da análise aponta no modelo para tributação para operações interestaduais. Isso representa que não serão analisadas com profundidade combinações possíveis para tributação do consumo de bens e serviços.

Além disso, não será objeto de análise o IPI (imposto tipo IVA existente no Brasil) visto que, como sendo de competência exclusiva da União, não há a problemática das operações interestaduais. Adicionalmente, ainda que dificuldades jurisdicionais de competência com tributos sobre serviços e bens são atribuídas ao poder municipal, esta análise se restringe atribuição do IVA de competência estadual.

Antes de partir-se para análises de modelos, urge a necessidade de confirmar a imprescindibilidade de mudança na forma de composição da base cálculo do ICMS, em que os Estados cobram *imposto sobre imposto*, tratando-se de um caso típico de *bis in idem*.

## 6.2 Base Cálculo do ICMS

Com a sistemática atual, em que há uma gama de variedades de alíquotas internas e externas, o contribuinte tem que formar um preço diferente para cada destinação da mercadoria, aumentando o custo de transação das empresas, o que se torna mais complicado considerando o fato de o ICMS integrar sua própria base de cálculo.

Conforme já exemplificado neste trabalho<sup>23</sup>, há majoração indevida da alíquota efetiva: no caso de uma alíquota legal de 18%, tem-se na verdade uma alíquota de 22% = 18%/82%, violando a capacidade contributiva do contribuinte e configurando mecanismo notadamente confiscatório.

---

<sup>23</sup> Ver item 4.4

A propósito, as conveniências em termos de arrecadação, ainda que relacionem-se ao *interesse público*, só prevalecerão quando legítimas. Esta figura híbrida do imposto, ou como assevera Carrazza (2009:315) “a cobrança do ICMS sobre grandeza estranha à materialidade de sua hipótese de incidência, desencadeou notável exacerbação do ônus fiscal, e o violou, através de mecanismos estratégicos, o princípio da neutralidade econômica”.

Outro fator importante a salientar refere-se à individualização do montante de tributo incidente sobre determinada operação, que estimula sociedade a ter conhecimento do peso do imposto que está suportando, e evitando assim, assimetrias de informações entre contribuintes, e entre a sociedade e o governo.

As alíquotas aplicadas *por dentro*, para (Baratto,2005:16) “dificultam a visibilidade e retiram a virtude que o imposto tipo IVA tem em contar com o consumidor final como aliado na exigência da nota fiscal. Quando o consumidor pode identificar o preço da mercadoria sem imposto e com imposto, torna-se aliado contra a sonegação, pois ou exige a nota fiscal ou que o imposto seja deduzido do preço final.”

Com relação à sonegação fiscal, Baratto e Córdova (1998) ratificam as dificuldades da pouca transparência do cálculo *por dentro*, somadas à elevação do ônus fiscal:

Como conseguir reduzir a sonegação, via ampliação da base de contribuintes, com manutenção e até aumento de carga tributária da base consumo? Adicionalmente o novo imposto não deve integrar sua própria base de cálculo, ou seja, as alíquotas serão aplicadas ‘por fora’, tanto para simplificar quanto para tornar mais transparente a carga tributária aos consumidores. Deste modo as alíquotas nominais parecerão ter sido elevadas, aspecto que contribui para dificultar a redução da sonegação. (BARATTO E CÓRDOVA, 1998:1)

Diante desta exposição, este trabalho propugna não o cálculo *por dentro*, conforme a equação 4.1, mas sim, *por fora*, equação 4.3, excluindo o imposto da equação, o que significa que alíquota incide somente sobre a base de cálculo, e não como se tem praticado, de acordo com a Lei Kandir, o imposto compoendo a própria base de cálculo.

Expurga-se dessa forma, a figura híbrida de duas alíquotas: nominal e efetiva, em decorrência que na base de calculo do ICMS incluiu-se o montante do próprio imposto.

Caso a tributação se dê sobre operações com mercadorias, subtende-se que a base cálculo é o valor das saídas de mercadorias, guardadas as devidas proporções em função da

essencialidade do produto, na qual podem existir situações em que a base de cálculo é diferente do preço da saída da mercadoria, como no caso de produtos da cesta básica.

A partir deste ponto deste capítulo ir-se-á analisar a estrutura e a classificação (sequência), que se assemelha à de Araujo (1999) que emprega uma terminologia que facilita a identificação, na proposta deste trabalho, quanto a competência legislativa do ICMS ou IVA.

Sendo colocado sempre em questão o fato de que a autonomia é um princípio vinculado à competência de legislar sobre o tributo incidente sobre operações com mercadorias.

Nesta tributação configuram-se hipóteses, tais como: a) competência tributária exclusiva da União, ou seja, o IVA *nacional*; b) competência tributária compartilhada entre a União e os Estados – IVA *compartilhado*; c) competência tributária exclusiva dos Estados com cobrança no *destino* – IVA *consumo*; d) competência tributária exclusiva dos Estados com cobrança na *origem* – IVA *produção*; e) competência tributária *híbrida* entre os Estados – IVA *origem restrita*.

Todas as hipóteses possuem aspectos positivos e negativos e as opções requerem análises criteriosas para visualização das implicações, do mesmo modo que exigem um amadurecimento político e institucional, para que possam ser assimiladas e aplicadas à realidade nacional e global.

Num primeiro instante será analisado a hipótese do IVA *nacional*.

### **6.3 Competência da União**

Apesar de o IVA, em relação ao comércio exterior, ser orientado pelo princípio destino – incidindo sobre importações e exonerando exportações, em acordo com ditames da Lei Kandir -, como sendo, de competência da União, não há que ser exposto à operação interestadual, uma vez que o IVA *nacional* opera como IVA *origem*.

No que se refere ao IVA nacional, a denominada *solução centralizada* para o ICMS é indiferente à localização da firma (critério espacial), bem como à jurisdição em que se dará o



consumo intermediário e o final, em decorrência do tratamento uniforme da alíquota em todo território nacional.

A indiferença gerada em virtude de a competência da cobrança ser na *origem*, não descarta totalmente a análise da figura da jurisdição do consumo, sobretudo no que tange a possíveis critérios de repasse de arrecadação e fundos de compensação para os Estados .

Este tratamento uniforme, tanto em termos espaciais quanto setoriais, possui o efeito da neutralidade econômica, através do qual os setores são gravados com a mesma pressão tributária, uma vez que o imposto líquido sobre o valor agregado do setor é sempre o mesmo. É assim, indiferente a localização do empreendimento, das compras ou das vendas.

Em uma primeira análise, a *solução centralizada* parece ser aquela que mais plausível ao imposto tipo IVA, em face à característica nacional do ICMS.<sup>24</sup> No entanto, a solução apontada apresenta aspectos negativos, sobretudo quando se analisa a realidade brasileira.

Como observado ao longo destes capítulos, é notória a ocorrência de atritos entre os Estados – em razão da competência estadual que acerca o modelo – na busca por uma partilha mais justa das receitas.

É razoável considerar a hipótese de o ICMS ou IVA serem regidos por competência federal. Neste caso, argumenta-se que haveria uma melhor harmonização tributária, com maior simplicidade e neutralidade no conjunto de normas impositivas, pois o imposto estando relegado à responsabilidade do governo central, não é submetido às inconveniências da coordenação jurisdicional interestadual, como no caso do IPI.

No entanto, a União já detém a competência da tributação da base contributiva sobre a renda, e com o acréscimo da tributação integral de bens e serviços em sua base arrecadatória, estaria configurado o cerceamento quase que completo da autonomia estadual, o que certamente, dificulta uma definição precisa da autonomia dos Estados dentro de uma República Federativa.

Assim, uma das bases da federação é a autonomia financeira dos entes que a compõem, consubstanciada a partir de atribuição de esferas de competências impositivas tributárias diversificadas entre eles. Em outras palavras, Bordin (s/d) assevera:

---

<sup>24</sup> Ver item 4.2

Cada um dos entes tem o poder de instituir e arrecadar seus próprios tributos destinando a receita obtida para a realização de seus gastos (capacidade de auto-administração). Neste raciocínio, a redução do poder de instituir impostos pelos Estados, especialmente quando se trata de sua maior fonte de receita – o ICMS, pode ser perfeitamente entendida como uma afronta ao disposto na cláusula pétrea da Constituição. Concretamente, a proposta de retirada da competência legislativa do ICMS das mãos dos Estados não ‘acaba’ com a federação, mas a faz regredir (BORDIN, s/d:6)

Na redução da autonomia financeira, com a perda da principal fonte de arrecadação, o ICMS, os Estados ficariam na dependência de métodos de repasses, por exemplo, da criação de um fundo para redistribuição da receita de operações interestaduais ou de compensação das notas fiscais interestaduais.

As estatísticas das transações comerciais interestaduais teriam que dados mais concisos, no encontro de contas, ou seja, na balança comercial entre Estados exportadores e importadores, pois como afirma Baratto (2005) está conta nunca fecha.

Partilhar receitas também requer elevado grau de confiança e cooperação, tanto entre as entidades subnacionais quanto entre estas e a União, tarefa nada trivial do ponto de vista operacional, uma vez que requer cálculos extremamente complexos e onerosos.

Isso ganha um contorno mais acentuado em unidades federadas de menor desenvolvimento econômico, onde a estrutura poderia apresentar-se bastante precária para tal intento.

Com relação à temática da desigualdade regional, Baratto (2005:200) afirma que é "uma falácia achar que se o imposto fosse federal os conflitos federativos seriam resolvidos como em um passe de mágica. As questões relevantes teriam que ser resolvidas mesmo em um imposto nacional, porque não há outra fonte de financiamento capaz de sustentar os Estados. O problema financeiro só seria deslocado do campo do direito tributário para o campo do direito financeiro”.

Deve ser ponderado, também, que o fracasso de modelos na forma de uniões políticas está, assim como, muitas vezes atrelado a problemas de falta de uma coordenação central que precisa aparecer como figura de harmonização dos interesses diversos e de fortalecedor da coesão nacional, da União federativa.

Bordin (s/d) tece, no entanto, críticas no que tange ao imposto de competência tributária exclusiva da União, delegando apenas a arrecadação e fiscalização às entidades subnacionais, citando a experiência do México.

O remanejamento da competência legislativa do ICMS dos Estados para a União é um dos aspectos jurídicos mais controversos das diversas propostas reformistas do governo federal. A dita 'uniformização' do ICMS, nada mais é do que um eufemismo para 'centralização'. Ademais, a garantia de os Estados possuírem o controle da arrecadação e da fiscalização do imposto não é suficiente para assegurar a competência tributária. A experiência do México mostrou que o IVA, inicialmente previsto para ser fiscalizado pelas Províncias mexicanas, acabou, por pressão do fisco federal que alegava dispersão de métodos de fiscalização, sendo totalmente federalizado. (BORDIN, s/d.:6)

A crítica da uniformização do ICMS parece passível também de reparos as observações desse autor.

Além do que, tendo em vista que a tendência é de descentralização da execução de serviços públicos essenciais, tais como: saúde, educação, para instâncias menores de governo (Municípios) e que as políticas macroeconômicas (estabilização econômica e redistribuição de renda) são características predominantemente de competência da União, o novo papel das unidades federativas na economia e no social é especialmente confuso em relação à esfera estadual. Baratto e Córdova (1998:6) indagam: “ quais as atribuições dos governos estaduais para que se possa avaliar se o novo desenho tributário comporta as despesas correspondentes?”

Essa constatação que consolida a percepção de falta de coordenação e de um arranjo institucional. Além disso, reforça a tese defendida por Resende (2006) de que o país precisa mais do que uma reforma tributária, precisa de uma reforma do seu federalismo fiscal. Os dois textos citados anteriormente indiretamente dão verossimilhança a constatação desse autor, profundo estudioso da realidade tributária nacional.

Isso não corrobora, no entanto, a tese da competência da União sobre o IVA, mas sim da necessidade de revisão dos critérios de compartilhamento de responsabilidades, por cada esfera de governo.

Por outro lado, outro aspecto deve ser destacado aqui. E que a competência estadual do ICMS está diretamente vinculada ao estímulo da *guerra fiscal*. Mas a proposta de um arranjo institucional com competência apenas federal para arrecadação desse tributo, as entidades subnacionais deixariam, efetivamente, de ter um forte instrumento tributário para

atração de plantas industriais, no entanto, nada os impediria de utilizar seus repasses orçamentários para esse desiderato.

O que se dá é uma troca no cenário da forma de operacionalização dos instrumentos de atração. E não se apresenta assim como uma solução, mas um paliativo sem efeito prático.

Com efeito, a competência tributária federal do ICMS cercearia o uso da tributação como instrumento de política econômica regional (resolução de problemas conjunturais e setoriais) e de desenvolvimento (atração de investimentos) por parte dos Estados, entretanto seguramente será trocada pela via orçamentária (fundos), ainda que sem a mesma flexibilidade e eficácia.

O que ocorreria, na verdade, é uma mudança na forma de operacionalização dos instrumentos de atração. Para Bordin (s/d:7). “Deixaria de ser uma Guerra ‘Tributária’ para ser uma ‘Guerra Orçamentária’. Ou seja, a Guerra não acaba, apenas mudaria o armamento”. Mas poderia ser ponderado se não alteraria, por exemplo, o efeito sobre a sonegação fiscal, tornando o sistema mais eficiente nesse sentido?

Entretanto, “ocorre que a tributação de bens e serviços pelos Estados faz parte da história do federalismo fiscal brasileiro, de modo tão arraigado que nem mesmo os militares, por ocasião da melhor reforma tributária que o país já teve, a de 1967, ousaram atribuir a competência do IVA integralmente à União, tendo então optado por ‘fatiar’ a tributação dos bens e serviços em vários tributos.” (BARATTO, 2005:192)

Não deixa de ser verdade o argumento dessa autora, mas isso não anula a necessidade de uniformidade de várias regras por cada unidade da federação, que seria facilitada por várias inovações tecnológicas em curso na gestão tributária, como se verá a seguir.

Um novo cenário vem se desenhando em decorrência da entrada em vigor do Sistema Público de Escrituração Fiscal, datado de 2007, de ambiente nacional, com seus três grandes projetos: Escrituração Contábil Digital; Escrituração Fiscal Digital e; a Nota Fiscal Eletrônica.

Esse sistema representa uma integração das administrações tributárias nas três esferas governamentais: federal, estadual e municipal, além de promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais,

engendrando assim, mudanças na confiabilidade das estatísticas das transações comerciais interestaduais.

A Escrituração Fiscal Digital - EFD é um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas.

De modo geral, consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital.

O projeto é bastante recente, ainda não foi totalmente implementado. Poderá, entretanto, existir tendências para a implantação de IVA nacional, quando os três projetos estiverem totalmente em execução e operacionalizado nas três esferas governamentais. No entanto, mesmo com o advento da funcionalidade do SPED - Sistema Público de Escrituração Digital - poderá haver comprometimento em demasia da autonomia das entidades subnacionais.

Essa verdadeira difusão de uma inovação tecnológica dentro da gestão tributária e em alguns aspectos do formato organizacional atualmente existente pode facilitar bastante essa necessidade de coordenação do governo federal dentro de novas regras do federalismo fiscal.

Entretanto, o que este trabalho apregoa é que haja manutenção do produto de arrecadação do ICMS para os Estados, ainda que esta não seja exclusiva.

Propugna-se também o emprego de esforços como forma de oferecer um tratamento mais adequado ao modelo aplicado às transações interestaduais com mercadorias, é o que se irá discutir também a seguir, no modelo apregoador por Varsano (1995) da competência compartilhada da União e entidades subnacionais.

#### **6.4 Competência Compartilhada União e Estados**

O imposto – compartilhando pela União e Estados, com participação dos municípios na arrecadação, e em substituição ao ICMS, IPI e ISS e contribuições – tem como escopo reduzir complexidades e assegurar uniformidade da legislação. Esta é alcançada com o estabelecimento de uma legislação única e nacional.

Essa proposta certamente implicaria também em uma significativa redução do custo de transação, embora essa demorasse a ser atingida certamente em sua plenitude por conta da elevada heterogeneidade das realidades municipais.

Os Estados administram e fiscalizam o imposto e podem variar suas próprias alíquotas, no limite de 20%, de modo a permitir equilíbrio entre os objetivos de garantir simplicidade e qualidade da tributação, de um lado, e preservar flexibilidade orçamentária, de outro.

É importante ressaltar que este modelo foi idealizado pelos trabalhos de Varsano (1995). O IVA compartilhado respalda-se no princípio que cada saída de mercadoria gerará dois débitos de impostos a pagar, um federal e outro estadual. Cada entrada de mercadoria dará direito a dois créditos de imposto, um contra União e o outro contra o Estado de localização do adquirente.

O autor (1995:1) elucida a funcionalidade do modelo, “ao final de cada período de apuração (por exemplo, um mês), o contribuinte fará os balanços dos débitos e créditos relativos à União e ao seu Estado e recolherá os valores devidos, se houver. Caso se verifique saldo credor a favor do contribuinte, seja com a União ou Estado, o crédito será aproveitado na forma estabelecida por lei”

O IVA-compartilhado, seria não-cumulativo, oneraria as importações e não gravaria as exportações e sua base de cálculo não incluiria o próprio imposto (incidência ‘por fora’), o já comentado esdrúxulo cálculo “por dentro” contido no modelo ICMS.

As alíquotas federais e estaduais, ambas uniformes por mercadoria ou serviço, incidiram sobre a mesma base de cálculo, uma alíquota básica (padrão) e as outras variam em torno desse patamar conforme a essencialidade dos produtos. “Sobre tal conjunto é determinado pares de alíquotas, uma federal e outra estadual, onde a primeira sempre inferior à última”. (ARAÚJO, 1999:149)

O Senado Federal poderá reduzir a alíquota estadual, ficando a alíquota federal automaticamente acrescida dos pontos percentuais que vierem a ser reduzidos. Neste caso, a uniformidade de cada uma das alíquotas – estadual e federal – não prevalece, ao passo que, o montante das duas continua uniforme, isto é, cada mercadoria é sempre tributada com a mesma intensidade em todo território.

A ideia de Varsano (1995) condiz que já há procedimentos propostos que permitiriam fazer como o ICMS atual (por exemplo, a criação de um sistema de compensação de notas fiscais interestaduais). Mas como o próprio autor afirma e Baratto (2005) corrobora que todos eles são complexos e onerosos e, por isso, nunca foram postos em prática.

Araujo (1999:149) também ratifica a tese dos inconvenientes por exemplo de um sistema de compensação de notas fiscais, ao afirmar que “a existência de um IVA federal, paralelo a um IVA estadual, cobrado sobre a mesma base e segundo normas e procedimentos idênticos, permite a instituição do princípio do destino, sem, contudo, incorrer em grande parte dos inconvenientes presentes nos esquemas de ‘diferimento do pagamento do imposto’ e da ‘câmara de compensação’ ”.

Parece-me que o pensamento converge que se desvincule o local de cobrança do imposto (critério espacial) da destinação dada aos que ele gera (critério alocativo de recursos). *O ideal seria tributar o imposto na origem, evitando assim a evasão fiscal, e atribuir o montante arrecadado ao Estado destino da mercadoria.*

Recorre-se novamente a Varsano (1995) que analisa a problemática da tributação do comércio interestadual:

O imposto fosse totalmente cobrado no Estado de destino da mercadoria, haveria uma brecha para a sonegação (para o chamado ‘passeio da nota fiscal’: a mercadoria sairia como se fosse destinada a outra unidade da federação, sem imposto, e seria entregue no próprio Estado de origem para comercialização, iniciando uma cadeia de sonegações); se o imposto fosse integralmente cobrado na origem, seria resolvido o problema da sonegação, mas a distribuição da receita entre Estados torna-se-ia muito injusta, pois as unidades deficitárias no comércio interestadual são, em geral, as mais pobres. Por isso, adotam-se para o ICMS atual alíquotas interestaduais mais baixas que as internas. (VARSAÑO, 1995:5)

Varsano (1995) ao criar o modelo de competência compartilhada entre a União e Estados, objetivou que a União fosse um carreador de receitas para Estado *destino*, anulando toda a problemática citada por ele da cobrança na origem ou no destino. A seguir ir-se-á demonstrar a operacionalidade do modelo.

#### 6.4.1 Mecanismo Operacional do Modelo

Nas operações internas, o Estado e a União aplicam normalmente suas respectivas alíquotas, p. e., 20% e 10%, atingindo montante de 30%.<sup>25</sup> Nas operações externas, tanto a parcela estadual quanto a federal do IVA são tributadas e cobradas na origem da operação.

A metodologia de alocação da receita nas transações interestaduais para Estado destino, foi denominada como modelo ‘barquinho’ pelo próprio idealizador, numa semelhança entre a incidência do imposto (onde) e um meio de transporte que carrega a receita para o Estado destino (para quem).

O modelo “foi considerado por especialistas internacionais como a melhor proposta que surgiu para operacionalizar o princípio destino no que diz respeito à alocação de receita em virtude de suas características de automaticidade, porque prescinde de fundos, ‘câmara de compensação’ ou qualquer outro instrumento para atribuir o produto de arrecadação ao Estado de destino, [...]” (BARATTO, 2005:210).

Nas operações interestaduais, a alíquota tributária do Estado origem é reduzida e a da União é simultaneamente acrescida dos pontos percentuais reduzidos pela estadual. Deste modo, supondo que optou-se pelo princípio do destino integral em relação à alocação da receita, tem-se que em uma operação mercantil interestadual, o Estado de origem aplica uma alíquota de 0 % e a União aplica alíquota de 30% .

Assim sendo, para o contribuinte, somadas as alíquotas da União e do Estado, o ônus fiscal é sempre mesmo, quer a operação seja interna (10% + 20%) quer seja interestadual (30% + 0%). O quadro a seguir elucidada este procedimento, em acordo como o Anexo A.

---

<sup>25</sup> Totaliza 30% desde que o IVA estadual não incida sobre o IVA federal e vice-versa.



**Quadro 23 - IVA-Compartilhado União e Estados**

**Resumo da Partilha em Diferentes Cenários**

CENÁRIO	Alíquotas Operação Interestadual		Receita IVA-Compartilhado		
	União	Estado <i>Origem</i>	União	Estado <i>Origem</i>	Estado <i>Destino</i>
1º	0%	30%	80	60	100
2º	5%	25%	80	50	110
3º	10%	20%	80	40	120
4º	30%	0%	80	0	160

Fonte: Anexo A

Ao se analisar o Quadro acima, nota-se que em qualquer cenário o ônus fiscal da União é constante, servindo de ‘carreador’ da receita tributária para Estado destino de acordo com as mudanças no quadro das alíquotas interestaduais.

Isso se dá porque a redução do peso da alíquota interestadual do Estado de *origem*, na mesma proporção em que é transferida para a União, coincide com maior transferência de receita para Estado *destino*.

No cenário 4<sup>26</sup>, onde alíquota interestadual da União é 30% e do Estado de origem é 0%, a receita do ICMS é toda apontada para o Estado destino, em consonância com o princípio destino para alocação das receitas (para quem).

O estágio anterior, no cenário 4, ou seja, a venda interestadual tributada pela União teve a função de “levar” ou “carrear” adiante o imposto, já que não há a figura da formação do crédito fiscal na operação interestadual, pois neste caso a alíquota do Estado de origem é 0%.

Nas operações interestaduais destinadas a não contribuintes, as quais não podem ser operacionalizadas com o ‘barquinho’, dada a inexistência da figura do crédito fiscal, é desejável que a receita do imposto também abasteça os cofres públicos do Estado *destino*.

<sup>26</sup> Ver exemplo no anexo I, cenário 4. .

Para tanto, alíquota interestadual da União seria majorada e alíquota do Estado *origem* seria zerada, de modo que o produto da arrecadação, em conta separada ou específica, seja partilhado entre os Estados, na proporção de seu consumo.

A seguir mostrar-se-á resumidamente as vantagens da operacionalidade do modelo e logo em seguida suas principais desvantagens, para seu não implemento no contexto brasileiro.

#### VANTAGENS DO MODELO

Faz-se mister, primeiramente, enfatizar a autoria do modelo, creditada à Varsano (1995). Conhecedor dos percalços embutidos no cálculo *por dentro* do ICMS, ele apregoa sabiamente que o imposto tipo IVA deve ter seu cálculo *por fora*. . Como já foi elucidado nesse trabalho, ou seja, o valor do imposto não é computado na base de cálculo do valor do tributo, conforme lembra Giambiagi & Além (1999)

Há o mérito de que a coordenação horizontal e vertical da tributação sobre a produção e consumo é alcançada de forma mais objetiva, uma vez que não há dois impostos, mas sim, um único imposto cuja competência tributária é compartilhada entre as esferas federal e estadual.

Quando a alíquota interestadual é 0%, no cenário 4 do Anexo A, extingue-se a possibilidade de envio de *créditos podres*, como moeda de pagamento, pois o crédito fiscal passa a ser contra União e não mais contra o Estado destino, reduzindo as possíveis perturbações do atual modelo CF/1988 contextualizado neste trabalho no fenômeno da guerra fiscal.

Além de que, para Baratto (2005)

As possibilidades de evasão são menores, bem como distorções das decisões quanto a onde comprar, do que as que decorreriam de adoção de princípio de destino implementado com 'alíquota zero' nas exportações interestaduais ou pela sistemática atual do ICMS. Como o imposto da operação interestadual incide no Estado de origem, mas é integralmente cobrado pela União, prevalece sempre a alíquota do Estado de origem, de modo que, do ponto-de-vista do contribuinte e das alíquotas, não mais é estimulada a operação interestadual simulada, em decorrência da alíquota menor.(BARATTO, 2005:217)

Em geral, os modelos que constituem o princípio destino, em referência à atribuição de receita ao Estado *destino* apontam para as seguintes hipóteses: a) desoneração da operação interestadual, incluindo figuras tais como: alíquota zero, pagamento diferido, não incidência; ou b) cobrança no Estado de *origem* e alocação de receita ao Estado destino por meio de fundo ou câmara de compensação.

As duas hipóteses adotam vários modelos, com vantagens e desvantagens. O modelo *barquinho* consegue mesclar estas duas hipóteses concomitantemente, pois faz com que o tributo seja integralmente desonerado e totalmente tributado no Estado de origem.

O tributo, portanto, além de desonerado na origem, transfere ou carrega a receita para o Estado destino. A integral tributação feita pela União, como forma de proporcionar a travessia da fronteira, não evita, no entanto a apropriação da receita pelo Estado destino, pois a tributação federal na operação externa não é receita de nenhum ente, é simplesmente manutenção da cadeia do sistema débito e créditos fiscais próprios do princípio da não cumulatividade inserido no contexto do imposto tipo IVA.

#### DESVANTAGENS DO MODELO:

A principal desvantagem refere-se à redução da autonomia dos Estados, já que compete a eles exercer a fiscalização, porém, nada impediria desta ser proveniente da União. Em que pese esta fiscalização, a União, por pressão pode declarar dispersão no sistema de controle das entidades subnacionais, principalmente, as de menor desenvolvimento.

A restrição do modelo também reside na acumulação de créditos fiscais da firma exportadora no Estado *origem*, posto que, como a saída alíquota é zero, não é gerado o ICMS a pagar, de modo que a firma não tem como aproveitar o crédito advindo de suas compras. Caso não haja restituição em espécie, fenômeno de difícil aceitação no país, este aspecto pode acarretar ônus a produção nacional.

O próprio autor do modelo salienta esta desvantagem Varsano (1999), tece a seguinte crítica:

Ao IVA compartilhado proposto (...) têm sido a de que ele criaria problemas de acumulação de créditos tributários que, se não forem integralmente compensados, implicarão custos adicionais para as empresas, reduzindo sua competitividade. A crítica tem procedência, mas é importante deixar claro, desde logo, que acumulação de créditos é uma deficiência inerente a qualquer imposto sobre o valor agregado. Ela já existe, em escala que preocupa, no ICMS e no IPI; o que pode ocorrer com a adoção do IVA proposto é seu agravamento. Mas, uma solução precisaria ser encontrada para o problema mesmo que não se retendesse fazer uma reforma tributária. No caso do ICMS, a lei complementar nº 87/96, garante o aproveitamento de créditos acumulados ao menos por parte de exportadores. Mas esta disposição da lei não tem sido cumprida pelos Estados. (VARSAÑO, 1999:1).

No próximo subitem irar-se-á enveredar sobre a tentativa de introduzir no sistema tributário nacional, o IVA-compartilhado União e Estados, e suas consequências para as entidades subnacionais, dentro de um contexto institucional histórico descritivo.

#### 6.4.2 Projeto Emenda Constitucional (PEC) – 175/1995

O IVA-compartilhado foi contextualizado no Projeto de Emenda Constitucional – PEC 175/95, e sofreu grande resistência dos governos estaduais, principalmente, em decorrência da sua maior desvantagem advinda das perdas da autonomia arrecadatória, não tramitando no Congresso Nacional com velocidade pretendida pelo governo federal.

Então o governo federal preferiu a via infraconstitucional, conseguindo aprovar a batizada Lei Kandir - LC 87/1996. A experiência, no entanto, foi traumática para os Estados no que tange ao estímulo das exportações, uma vez que ocasionou desoneração total do ICMS, principalmente para os Estados que detêm sua base de arrecadação no comércio exterior.

Não que a desoneração das exportações seja uma medida econômica incorreta, mas até o momento, a questão de como ressarcir estes Estados da perda de arrecadação não fora bem resolvida. Ao mesmo tempo, as firmas exportadoras acumulam vultosos créditos tributários, e convivem com soluções precárias unilaterais por parte de cada Estado<sup>27</sup>.

Outras experiências negativas referem-se ao problema dos créditos dos bens de capital, uso e consumo, bem como ao aprofundamento da guerra fiscal na década 90 somado à apatia do governo federal diante da onda de benefícios fiscais, concedidos pelas entidades subnacionais, sem um planejamento central adequado.

---

<sup>27</sup> Um exemplo dessa situação pode ser encontrada em Lages (2003) com bases bem retratos por Varsano (1977).

Apontando no sentido de que o caminho infraconstitucional, evitando a rigidez da mudança constitucional, para a reforma tributária, seja mais rápido, entretanto, pode acarretar sérios prejuízos, conforme Bordin (s/d) analisa a tal situação:

A lei foi vista pela União como “emergencial”, isto é, como mecanismo de “oxigenação” ao Plano Real, debilitado que estava pelos problemas de balança comercial que enfrentava. Este processo pontual continha também aspectos de perversidade financeira com os entes subnacionais. Enquanto os Estados suportaram o ônus da correção de rumo do Plano Real (sustentação do câmbio e estímulos aos investimentos e às exportações através da Lei Kandir) a União criou a CPMF, reconhecida por todos como geradora de grande impacto negativo sobre as exportações. O Poder Executivo Federal vetou dispositivos da Lei Kandir que eram supostamente destinados a enfrentar a “guerra fiscal”, aquela altura já deflagrada entre os Estados. Era a União abdicando do seu papel constitucional de regular o conflito de interesses entre os Estados. (BORDIN, s/d.:3)

Diante dessa falha institucional; outra restrição para a implementação de um IVA compartilhado reside na dificuldade em manter o mesmo nível de arrecadação, com a extinção de vários impostos e contribuições que incidem sobre a circulação de mercadorias, como é caso do IPI, PIS e CONFINS, da mesma forma ocorreu da passagem do IVC para ICM, na qual os entes tributantes temeram pela perda de arrecadação, diante das mudanças na forma de tributação.

A União desistiu da PEC 175/95, e implementou a Lei Kandir, no entanto, a tributação está caminhando para a instituição do princípio da não cumulatividade, também no caso das contribuições sociais, como foi o caso de do PIS e CONFINS, em 2003 e 2004 respectivamente.

Em 1999, um grupo de trabalho – GT no âmbito do CONFAZ calculou as alíquotas necessárias para um IVA amplo, com pressuposto de manutenção do mesmo nível de arrecadação obtido com os impostos que deveriam ser extintos. Conforme esperado, a alíquota média passou dos trinta por cento, ratificando a dificuldade para viabilizar tal emenda<sup>28</sup>.

O próximo item a ser analisado trata-se da competência tributária dos Estados com cobrança das operações com mercadorias no *destino* (onde), ou seja, a tributação no consumo.

---

<sup>28</sup> O Anexo II, apresenta o quadro resumido desta pesquisa em três cenários, cada qual se utilizando de uma metodologia apropriada, sendo que os resultados apresentam-se bastante próximos.

## 6.5 Competência dos Estados com Cobrança no Destino

Diante da dificuldade em encontrar caminhos para harmonizar, o *trade off*, a autonomia legislativa estadual com a harmonização tributária, e em face das mazelas consequentes das desigualdades a nível social e regional, torna-se necessário manter o produto de arrecadação do ICMS para as entidades subnacionais.

Sendo assim, novos desdobramentos são desenhados, surgindo diversas configurações as quais podem ser assumidas pela tributação interestadual das operações com mercadorias.

Neste item, analisar-se-á a alternativa que atribui competência de tributar e cobrar integralmente no Estado destino o produto da arrecadação do ICMS, tendo em vista a conveniência decorrente da destinação (de forma integral ou em maior proporção) da receita tributária do ICMS em transações interestaduais ao Estado destino, local de consumo das mercadorias.

Por sua compatibilidade com o princípio jurisdicional que é empregado no comércio exterior, esta sistemática é proposta com frequência para as operações interestaduais de mercancia.

Muitas vezes, embora, “o modelo proposto por falta de conhecimento por parte de quem faz, não raro com pressuposto de que para atribuir o produto de arrecadação ao Estado destino, o local de consumo dos bens e serviços, obrigatoriamente é necessário tributar e cobrar no Estado destino, tal como principio operado nas transações entre diferentes países.” (BARATTO, 2005:240)

Uma motivação pertinente apontada pelos idealizadores do modelo pressupõe que com este, o princípio da autonomia federativa pode ser desempenhado com maior grau de liberdade.

Como exemplo, toma-se a fixação de alíquotas internas, que não interfere em operações interestaduais em relação ao crédito fiscal, bem como, os benefícios fiscais, como créditos presumidos, não ultrapassariam fronteiras, vindo causar danos aos Estados importadores.

O princípio destino puro concede tratamento às operações externas de modo análogo ao que é aplicado ao comércio exterior, de modo que as exportações para outros Estados são desoneradas e as importações são tributadas, conforme Quadro 24, a seguir:

**Quadro 24 – IVA – Princípio Destino Puro**

Estado	Origem			Destino			
	Extração	Fabricação		Atacado		Varejo	
Estágio (n)	Venda	Compra	Venda	Compra	Venda	Compra	Venda
Operação							
Mercadoria (P)	100	100	200	200	400	400	800
A Pagar (TY)			0		60		120
Crédito ©		15		0		60	
Pago (TP)	15	(15)		60		60	

Fonte: Autor, 2012.

Neste modelo, nas transações interestaduais, conforme pode-se verificar acima, há a quebra na cadeia normal do imposto em decorrência da desoneração das exportações para outros Estados, o que não é desejável para tributação tipo IVA, nem tampouco para mercados integrados, onde a circulação de mercadorias se faz presente.

A quebra é atinente ao *pagamento diferido* do imposto, significando que no Estado origem não há incidência tributária nas vendas interestaduais, e que o Estado destino não tributa de imediato as compras externas das firmas localizadas em seu território. No entanto, a incidência é diferida, uma vez que o fato gerador imposto é carreado para momento posterior.

#### VANTAGENS DO MODELO:

Como o princípio destino puro concede tratamento idêntico ao que é empregado no comércio exterior, o Estado importador não suporta créditos fiscais advindo de outros Estados.

Desta forma, qualquer tentativa do Estado de *origem* em conceder benefícios fiscais tendo como moeda de pagamento o crédito do ICMS, não gerará perturbações no modelo em operações interestaduais, o que, conforme exposto nesse trabalho, configura-se como fator precípua no acirramento da guerra fiscal.

Outrossim, as legislações do Estado origem e destino são independentes em relação ao fluxo de crédito fiscais além de suas fronteiras.

No modelo origem restrita do atual ICMS – CF/1988, cada unidade federativa arrecada o ICMS, parte do consumo interno e a outra parte do consumo externo, posto que as vendas interestaduais são tributadas, gerando o ICMS a pagar. Com a ‘alíquota zero’ na operação interestadual, a receita de cada Estado guarda relação somente com o consumo interno.

O modelo de ‘alíquota zero’, para operações interestaduais demanda um grau menor de harmonização e uniformidade, pois não há repartição de receitas quando as mercadorias ultrapassam as fronteiras do Estado de *origem*.

Com isso permite que seja mais preservada a autonomia legislativa estadual, o que poderia dar indícios a continuidade no descumprimento das normas do imposto. Mesmo com vedações para concessão de benefícios fiscais, as normas poderiam continuar sendo descumpridas.

Para Baratto (2005:244) disserta que: “a motivação para a concessão de benefícios ficaria fortemente restringida, então o cumprimento das normas seria espontâneo. No ICMS atual, a par de uma vasta legislação que proíbe a concessão de benefícios, a realidade econômica se impõe, há uma grande ‘vantagem’ em descumprir normas”

A grande vantagem do princípio de destino puro refere-se à aniquilação dada por este ao crédito tributário como munição na *guerra fiscal*. Nesta hipótese, como o IVA é sobre consumo, o Estado de *origem* terá que realizar reflexões antes de outorgar benefícios fiscais como forma de atrair investimentos, pois o crédito fiscal desaparece como de forma pagamento, e conseqüentemente como fator negociação do governo de origem na tentativa de alocar investimentos produtivos em seu território.

#### DESVANTAGENS DO MODELO:

Faz-se mister ressaltar que o modelo destino puro não requer criação de câmara de compensação, de modo que cada Estado retém para si receita decorrente do consumo dentro do próprio Estado.

Em uma análise superficial, pode-se afirmar que economicamente isto é bastante viável, posto que, a arrecadação guarda exclusivamente relação com consumo. Estados que



contam com base de consumo ampla arrecadam mais em detrimento dos que possuem sua base reduzida.

No entanto, pode-se estabelecer uma relação direta do modelo com as desigualdades regionais no Brasil. Isto porque, os Estados de menor desenvolvimento econômico têm também suas bases de arrecadação reduzida. Além disso, com o princípio destino, a cobrança seria pulverizada em inúmeros estabelecimentos, o que dificultaria a fiscalização, e propiciando, desse modo, uma espécie de difusão da sonegação.

Outra desvantagem, já salientada nesta pesquisa, refere-se à simulação da firma localizada no Estado *origem* de uma operação interestadual de vendas de mercadorias, quando esta será seu consumo no próprio Estado de origem, pois neste caso não há tributação, assinalando, como afirma Varsano (1995), o ‘passeio’ da nota fiscal.

O risco de sonegação é fator que parece ser intrínseco ao modelo, considerando o elevado grau de exposição a fraudes fiscais, visto que, é quase impossível que barreiras alfandegárias controlem todo fluxo de mercadorias. Qualquer que seja a escolha do modelo quanto ao sujeito ativo do produto de arrecadação, é primordial que se permita dificultar o nível de sonegação.

Uma das maiores virtudes do IVA é a tributação plurifásica. A cada etapa do circuito econômico, tem-se que ao sujeito passivo submete-se a tributação somente referente ao que ele agregou à economia. Todavia, o princípio do destino puro rompe de forma clara o regramento esboçado pelo princípio da *não cumulatividade* apregoada pelo modelo tipo IVA.

“Esforços devem se sempre feitos para não renunciar a esta grande qualidade inerente à sistemática do IVA, evitando principalmente deslocar a tributação para estágios mais pulverizados do circuito econômico. Em linguagem mais simples, deslocar parcela significativa da carga tributária do imposto varejo é dar chance ao azar.” (BARATTO, Op., cit.:245)

Conforme abordagem acima, o problema também se respalda justamente na desoneração das exportações com o surgimento no Estado origem de créditos tributários que não se adequaram como moeda de pagamento. O cerne da temática está assim no ressarcimento destes créditos..

No Estado *destino*, se por um lado há o benefício de não se suportar o crédito fiscal proveniente de outro Estado, com nítidas repercussões na guerra fiscal, por outro, tem-se que para a firma receptora da(s) mercadoria(s), o débito do imposto é arcado integralmente, não havendo aí a figura do crédito fiscal.

Com isso, o ônus fiscal sobre a compra eleva-se, ocasionando um estímulo a mais para à sonegação, desta feita para não registrar a (re)venda, dado que esta pode ocorrer em proporção bastante significativa no estágio varejista, de difícil fiscalização.

No caso de vendas interestaduais para consumidor final, o modelo com cobrança no Estado destino não funcionaria, pois o comprador não é contribuinte do imposto, e a tributação neste caso se dá somente no Estado *origem*, modelo monofásico na *origem* – IVA *origem*.

Quanto maior a proporção das importações (compras) feitas por não contribuintes, maior a perda de receita para o Estado de localização do destinatário. A cobrança do imposto na entrada do Estado destino é viável apenas como objeto de análise com fins meramente teóricos, uma vez que, em termos operacionais, esta forma de cobrança é inviável.

Além disso, esse procedimento não é aceitável em mercados integrados, onde pontos fiscais de fronteiras são tão somente administrativos e não verdadeiras alfândegas.

A seguir o trabalho passa analisar a competência tributária de cobrança no Estado de origem, demonstrando nesta parte final que a tributação de operações com mercadorias remete para cobrança na origem (onde) e alocação de receitas para o Estado destino (para quem).

## **6.6 Competência dos Estados com Cobrança na Origem**

A tributação na origem tem-se relação com a produção e não com o consumo. `A competência para tributar as operações interestaduais com circulação mercadorias é apontada para Estado *origem*, abstendo-se o Estado *destino* de gravar estas transações.

A tributação, sendo concentrada na produção demanda um controle bem rigoroso sobre a inserção de benefícios fiscais concedidos na origem, sobretudo em se tratando de ICMS, no sentido de haver verificação ao princípio da *não discriminação*, em relação a possíveis distorções na alocação espacial de investimentos produtivos.

Para Araujo (1999):

Se às subunidades subnacionais é atribuída competência para instituir seus próprios impostos, e se os mesmos são cobrados segundo o princípio da origem com certa liberdade para variar as alíquotas, existe a possibilidade de que tais unidades participem entre si uma verdadeira 'guerra fiscal' visando atrair para seu território investimentos produtivos. Nesse sentido, a adoção do princípio destino nas transações interestaduais [lembramos para alocar receita] torna-se imperativo quando se tem por meta minimizar os impactos distorcidos provocados por um dado padrão de tributação. (ARAUJO, 1999:31).

Apesar de que os benefícios fiscais têm suprido a inexistência de um programa do Governo Federal para atender às necessidades de crescimento econômico das regiões menos desenvolvidas, ou seja, os programas estaduais de benefícios fiscais substituíram a ausência da União, que não cuidou do desenvolvimento regional nas últimas décadas.

Este trabalho busca alternativas para tributação das operações com circulação de mercadorias. Neste ponto da pesquisa, existe a concordância com o pensamento de de Araujo (1999) no que se refere a tributar e cobrar na origem o IVA *origem*, contanto que as receitas sejam direcionadas, parcialmente ou integralmente, ao Estado destino.

A principal vantagem da tributação na origem diz respeito ao fato de que na produção há concentração de firmas, facilitando os processos de tributação e fiscalização, de modo contrário ao que ocorre no destino - no varejo -, no qual os custos de cobrança tornam-se altíssimos, bem como a fiscalização é dificultada, dado o grande número de firmas, facilitando em muito a evasão fiscal.

Além do que, não existe hábito cultural brasileiro, como raras exceções, principalmente em mercadorias como termos de garantia, de o contribuinte final solicitar o documento fiscal de compra.

Outro grande benefício da tributação na origem reside na ausência de quebra normal do sistema ICMS a pagar e o crédito fiscal, ou seja, do mecanismo débito e crédito, pois a mercadoria a ultrapassar a fronteira já está integralmente tributada, o que dificulta a inserção de perturbações no modelo no circuito econômico.

As vantagens também fazem pertinentes em termos do controle administrativo, em virtude que somente as exportações são tributadas no comércio interestadual, permitindo

suprimir barreiras fiscais de fronteira nos Estados importadores – verdadeiros postos alfandegários, tornando-os apenas postos administrativos.

Tanto isto é verdade, que na atualidade, Estados exportadores como São Paulo e demais Estados da região Centro-sul estão reduzindo drasticamente o número de postos fiscais de fronteira, enquanto Estados importadores ainda os mantêm, apesar dos elevados custos administrativos além da possibilidade da evasão fiscal em virtude da não apresentação de documentos físicos em barreiras fiscais.

O cerne da desvantagem respalda-se principalmente na autonomia estadual, no Estado destino, limitada na atribuição de importantes tarefas (tributação e cobrança) direcionadas estas somente para origem.

Para que isto seja desenvolvido na prática, a primeira ideia que se vem é a instituição de modelos que requerem câmara de compensação, fundos ou coeficientes de participação.

Isto, já discutido anteriormente<sup>29</sup>, mas este trabalho também ratifica a necessidade de um alto nível de controle do processamento dos documentos fiscais interestaduais, para troca de informações quanto às operações de mercancia, além de equações envolvendo diversas variáveis, visando à identificação dos saldos das transações interestaduais, num verdadeiro encontro de contas dos montantes cobrados na *origem*, mas que realmente pertençam em maior proporção ao *destino*.

Em relação ao tema Baratto (2005) coteja que:

Esta era e ainda é de fato a maior restrição ao implemento destes tipos de modelos. Então é preciso que a qualidade no sistema de informações minimize estas diferenças, bem como é necessário arbitrar qual informação deve prevalecer, se a do Estado de origem ou a do Estado destino. Dito de outro modo, o modelo requeria estabelecer a quem competiria arbitrar as discrepâncias de resultados origem/destino nas estatísticas do fluxo interestadual de comércio. Exigiria confiança entre os Estados e empenho na fiscalização e cobrança das operações interestaduais, bem como controles também por parte dos Estados de destino sobre as informações, o que poderia ser feito através do processamento das entradas, de modo a que os resultados pudessem ser confrontados e consistidos com as informações de saídas do Estado de origem. (BARATTO, 2005:270)

Atualmente, este cenário descrito por Baratto (2005) de controle de operações interestaduais está mudando consideravelmente, já que com a entrada em vigor do sistema público de escrituração digital – SPED – em 2007, pelo governo federal através da receita

---

<sup>29</sup> Ver item 6.3

federal, as estatísticas do comércio interestadual deverão tornar-se mais confiáveis, bem como os dados estarão baseados num banco de dados em nível nacional.

Este trabalho quer enfatizar novamente, que com a implementação do SPED em todas as suas fases e projetos, de modo a fornecer um controle mais eficaz da receita federal sobre o fluxo comercial interestadual, pode acarretar tendências a concentrar ou partilhar o produto de arrecadação do IVA entre a União e os Estados.

A União e os Estados já detinham algum controle antes da entrada do SPED, através do Sistema Integrado de Informações Sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços – SINTEGRA – de 1997, que foi praticamente o primeiro passo para o controle informatizado das operações de entradas e saídas interestaduais realizado pelos contribuintes, minimizando gradativamente a importância do controle físico do fluxo de mercadorias entre Estados.

Esta evolução tecnológica associado com avanço da tributação sobre operações com circulação de mercadorias na origem (onde) parece ser um caminho sem volta, a título exemplo, (cf. Anexo C), demonstra a evolução da arrecadação do ICMS, entre 2006 e 2010, no Estado de Alagoas, demonstra o processo de evolução da tributação na origem, com a figura da Substituição Tributária, como crescimento real neste período de mais 80%, não diferindo muito dos demais Estados, principalmente os do bloco de menor desenvolvimento no país.

Isso gera uma espécie de efeito *lock in* no sentido de forçar uma tendência que pode terminar facilitando até a definição de uma nova proposta.

Nos últimos cinco anos, a receita de ICMS em Alagoas, Estado localizado em uma das regiões menos desenvolvida do país, teve um incremento real de 29,4%, sendo que os componentes de Substituição Tributária, Normal, Comunicação, Energia Elétrica e ICMS Antecipado cresceram 82,30%, 14,77%, 30,51%, 0,35% e 21,38%, respectivamente.

A política fiscal estabelecida pela Secretaria de Estado de Fazenda (SEFAZ-AL) tem se baseado no aumento da participação da Substituição Tributária e do ICMS Antecipado na arrecadação.

Segundo dados do CONFAZ, em Santa Catarina, Estado localizado na grande região mais rica do país (cf. Anexo D) ao se analisar a arrecadação de ICMS entre 2006 e 2010, pode-se verificar que todos os anos houve incremento nominal na arrecadação.. Em 2010, a arrecadação teve crescimento 68% comparativamente com ano de 2006.

Ratificando o fenômeno que ocorreu em Alagoas, em Santa Catarina, a receita advinda da técnica de substituição tributária, (cf. Anexo E), em 2008 representou 29,7% da arrecadação total do ICMS, crescendo para 30,7% em 2009. Além disso, o mais importante é que a variação da arrecadação da ST foi a que mais cresceu em relação às outras modalidades.

As mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária em operações externas e internas nos Estados de Alagoas e Santa Catarina (cf. Anexo F), pode-se observar que número de segmentos de produtos aumentam a cada ano, além deles terem um alto valor agregado, como é o caso das autopeças para veículos automotores.

Existe a tendência do crescimento da utilização do instituto da ST, ainda mais, pois novos Convênios e Protocolos estão sendo firmados a cada mês<sup>30</sup>, p .e, está para entrar em vigor os protocolos no Estado de Alagoas, que dispõe sobre a substituição tributária das operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno; e o outro com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal, respectivamente.

Enfim, Anexo F ratifica o Anexo C, do motivo pelo qual a arrecadação do ICMS, através do instituto da substituição tributária progressiva, cresceu em aproximadamente cinco anos mais de 80% em Alagoas, e que com a possibilidade da entrada em vigor dos protocolos acima referendados, pode atingir o patamar de crescimento em mais de 90%.

Praticamente, tem-se que o ICMS está se tornando em operações interestaduais um modelo IVA-crédito fiscal plurifásico, para IVA-crédito fiscal monofásico, com critério espacial de tributação e cobrança na origem (onde) , e com critério de alocação de receitas híbrido (para quem).

O sistema híbrido refere-se de que parte da receita gerada é alocada no Estado de origem, proveniente da operação normal de venda interestadual. E a outra parte do montante

---

<sup>30</sup> Vide Anexo VIII

gerado para Estado destino também na origem operacionalizado pelo diferencial da alíquota interna do Estado destino menos o crédito da alíquota interestadual, através do instituto da ST.

Neste trabalho foi salientado que há primeira quebra da regra constitucional do modelo ICMS CF/1988 foi através da substituição tributária progressiva objetivando a repartição do produto de arrecadação advinda da venda direta de veículos automotores para consumidor final em operações interestaduais.

Verifica-se, no entanto, que está se difundido uma tendência referente a quebra de outra regra constitucional, através da qual há repartição de receitas de operações interestaduais para consumidor final, *e-commerce*, ainda que o Protocolo 21/2011, ainda não esteja totalmente operacionalizado, apesar de ser nitidamente inconstitucional e ferir o preceito econômico da neutralidade do tributo.

Há fortes indícios no sentido de que se quebra da regra constitucional for novamente efetivada, a técnica da ST será evocada. Pode-se citar como exemplo o Convênio 45/1999, (cf. Anexo G), que trata do regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuem vendas diretas para consumidor final, promovidas por firmas que se utilizem do sistema de marketing direto para comercialização das suas mercadorias – p. e. Avon, Natura, Tupperware entre outras - a atribuir ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS para o Estado destino.

O problema que se vislumbra neste caso é que, sendo instituído a ST, poderá ser adicionado um valor agregado que onere o consumidor final. O ideal é transplantar o exemplo da ST em vendas diretas de veículos automotores, onde houve a partilha do ICMS, e não aumento do ônus fiscal para consumidor final.

Há uma clara hesitação por parte dos Estados exportadores em partilhar a receita do *e-commerce*, dados os preceitos constitucionais do modelo. Essa hesitação, oculta, entretanto, um temor relacionado à perda de arrecadação.

A história se repete, Simonsen (1975) chama atenção do fenômeno da *guerra fiscal* existente entre Estados via isenções fiscais com o objetivo de atrair novos investimentos industriais

Ele se referia aos problemas gerados pela estrutura tributária criada com a CF/1946. E as vantagens conseguidas com a reforma tributária da década de sessenta do século passado, com introdução do imposto tipo IVA.

A CF/1988 trouxe novos avanços na estrutura tributária como a criação do ICMS nos moldes existentes atualmente, mas na verdade a história mostrou que as falhas institucionais existentes novamente diante de um novo ambiente político consequente da democratização formou um ambiente institucional que novamente dá alento a guerra fiscal como essa dissertação se propôs a mostrar. A história se repete apenas com uma maquiagem diferente.

## **6.7 Conclusões**

Claro que o repasse dos impostos as firmas para os consumidores depende do tipo de estrutura de mercado que se esta encarando, assim como das elasticidades preço envolvidas.

Por outro lado, alguns impostos são mais fáceis de serem difundidos num regime político democrático que outros. Esse é o caso do ICMS, crescentemente importante na estrutura tributária brasileira, evidenciado pelo mais extenso tratamento constitucional, e certamente o mais importante na esfera de competência estadual, mas também o mais polêmico em suas formas de aplicação.

O motivo de tanta polêmica é justamente sua forma de repartição de receitas entre origem (produção) e destino (consumo), visto que, o ICMS como foi salientando não tributa mercadorias, mas sim a circulação de mercadorias no circuito econômico.

Claro deve estar que a preocupação objetiva desse trabalho não foi analisar a questão do ponto de vista de cada estrutura de mercado, mas principalmente do ponto de vista do impacto regional em termos de arrecadação a partir das condições dadas de cada situação.

Nesse contexto, mostra os elementos que, ao invés, de atenuar as desigualdades entre as unidades federativas, ao contrário, não resolve e cria mais distorções. Fica evidente a falta de uma coordenação central legitimada pelos agentes tributantes envolvidos ou seja, principalmente a União, e as entidades subnacionais – os Estados.

Nesse ponto, a preocupação conclusiva desse capítulo é lançar elementos que poderiam levar a uma diminuição mais rápida da desigualdade regional, mas que também não traga tanto prejuízo às unidades subnacionais em seu conjunto.



Após essas breves considerações de cunho metodológico e de relevância do tema, deve ser evidente que esse trabalho, enfim, apregoa que a tributação se dê na produção e não no consumo.

Entretanto, como foi descrito que a tributação na origem pura – na produção – favorece o poder de negociação do sujeito ativo no critério espacial (onde) alocativo de investimentos produtivos, caso em que poderia ser acentuada a guerra fiscal e a desigualdade regional, além do grave problema da sonegação fiscal.

Reiterando o pensamento de Araujo (1999) destaca que o ideal para mitigar este poder de negociação e evitar a evasão fiscal seria tributar na origem, e com a adoção do princípio destino de alocação de receitas, visando a minimizar os impactos distorcidos provocados pela princípio origem puro e destino puro.

Consoante à análise do crescimento da técnica de substituição tributária progressiva, caracterizado por tributação e cobrança na origem e alocação de receitas no destino<sup>31</sup>, os governos estaduais, através de suas secretarias de fazenda, estão ampliando consideravelmente a quantidade de segmentos de produtos por este modelo de tributação<sup>32</sup>.

Entretanto, a técnica da substituição tributária do modo em que está sendo empregada atualmente pelas entidades subnacionais não apresenta compatibilidade com o princípio da harmonização tributária, uma vez que cada Estado está somente assinando convênios e protocolos, de acordo com interesses exclusivamente unilaterais.

A título de exemplo, (cf. Anexo F), é elencado os protocolos e convênios dos Estados Alagoas e Santa Catarina. Neste caso, Santa Catarina é signatária do protocolo de bicicletas e Alagoas não. Mas ao contrário, Alagoas é signatário do protocolo de derivados da farinha de trigo, ao passo que Santa Catarina não.

Destaca-se também o protocolo que trata do segmento de produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos, como no caso de Santa Catarina, signatária do Protocolo 192/09, (cf. Anexo J). , que conta também com adesão dos Estados de MG, RJ, RS e PR. Já Alagoas é signatária do Protocolo 15/07, (cf. Anexo L), juntamente com os Estados de SP e MS.

---

<sup>31</sup> Conforme já explanado no item 2.8.2.

<sup>32</sup> Ver item 6.6.

Com esse exemplo, pode-se verificar a existência de uma verdadeira desordem institucional. Em um cenário complexo e amplo, que envolve o montante das 27 legislações de ICMS, torna-se claro a elevação dos custos de transação das firmas.

Este arcabouço institucional, no qual as operações de venda são transacionadas em um universo de 27 Estados, o regulamento referente a protocolos e convênios inseridos na técnica da ST restringe consideravelmente o desempenho econômico dos agentes econômicos.

Isso se dá porque cada firma, ao exportar mercadorias para outro Estado, além de conhecer a legislação do Estado *origem*, é obrigada a conhecer a legislação do Estado *destino*, verificando se a mercadoria exportada está incluída em algum convênio ou protocolo, posto que, nos termos da legislação, a mercadoria necessita se adequar às leis do Estado *destino*, onde será consumida, e não onde foi produzida.

A título de exemplo, (cf. Anexo H), o número de convênios e protocolos assinados entre os anos de 2006 e 2010, cresceu mais de 100%, em decorrências firmas exportadoras tem de formar verdadeiros “exércitos” objetivando conhecer as legislações de cada Estado, além de mudanças constantes em protocolos e convênios.

A inconveniência gerada pela substituição tributária se dá pela própria quantidade de normas existentes, cujo número cresce a cada ano. Além disso, o *trade off* tendo em vista interesses arrecadatórios unilaterais, sem considerar, no entanto, a busca por um cenário de harmonização tributária nacional, se faz presente.

Isso contribui para um ambiente institucional mais avesso a competitividade até porque é claro o aumento do custo de transação e também de desconfiança na relação entre as unidades subnacionais. E a evolução histórica de um quadro institucional falho.

E naturalmente desvia do objetivo de se caminhar para uma política fiscal com uma carga tributária menor. O impacto macroeconômico desse enredo é consequente.

A ausência do *poder central* que unifique este grande universo de protocolos e convênios, tendo como exemplo a existência de 405 documentos contabilizados até o final de 2010, (cf. Anexo H), além das 27 legislações de ICMS de cada Estado, é fator preponderante na manutenção desse cenário anárquico, em termos de tributação do imposto sobre circulação de mercadorias.

Deve-se ressaltar, todavia, o ajustamento e adequabilidade do critério espacial da cobrança na origem (onde), bem como simultaneamente do critério alocativo de receitas para o destino (para quem), uma vez que ambos favorecem as regiões de menor desenvolvimento no país, pois carregam a receita para o consumo.

Essa técnica apresenta falhas, onerando as firmas antes do fato gerador do ICMS, no entanto, possui um fator positivo relevante, referente ao acúmulo do conhecimento da margem de valor agregado pelas entidades tributantes de diversos e variados segmentos de produtos, tais como artigos de papelarias, passando por rações para animais domésticos, aparelhos celulares, eletrodomésticos, cigarros, colchões, (cf. Anexo M) enfim a gama de segmentos de produtos é bastante vasta e diversificada para o estabelecimento do *quantum* a pagar de imposto em cada etapa do circuito econômico, no caso de emprego do princípio origem de tributação e cobrança e alocação de receitas no destino.

Este trabalho adéqua-se plenamente ao critério de que a alocação das receitas seja apontada em maior montante para o Estado destino (consumo), e outra parte seja destinada ao Estado de origem (produção), posto que, incumbe-o de arrecadar e cobrar.

Isto motivaria o empenho do Estado de origem em desempenhar com eficiência funções de arrecadar, fiscalizar e cobrar, como também de arcar com os custos de tais competências.

Por outro lado, evitaria que o Estado destino tivesse que fiscalizar, julgar e executar o ICMS de contribuintes localizados em outras unidades federativas, o que além da complexidade sob ponto de vista jurídico, visto que, o imposto é de competência estadual e não federal, envolve demanda de altos custos financeiros e afeta a própria autonomia estadual de cada unidade federativa

Claro deve estar que se você consegue aperfeiçoar o sistema de arrecadação, você pode aumentar a receita tributaria de uma unidade da federação. Isso implica menor pressão por aumento de tributos, a priori.

Logicamente existiria algum tipo de controle além dos controles informatizados, pela própria estrutura do SPED, pelo Estado destino, para checar *in loco*, quando for do interesse do fisco, através de informações prestadas pelos contribuintes relativas às operações interestaduais de mercancia e com suspeitas de fraude fiscal.

A alíquota interestadual deveria ser reduzida, mas não zerada, transferindo maior parte da receita para Estado destino, em decorrência dos fatos supramencionados.

Com a alíquota interestadual na média de 3%, e obviamente com uma banda de ajuste (banda de alíquotas), p.e., de dois pontos percentuais para cima ou para baixo, em conformidade com segmento dos produtos, obter-se-ia uma redução significativa do aparato dos Estados de origem no tocante à negociação da redução do pagamento do ICMS para implantação de firmas em seus territórios, posto que, o valor a pagar do imposto seria bem baixo, e mitigara o problema de envios de créditos podres para os Estados de destino.

Entretanto, problemas surgem de imediato quando se reduz o valor da alíquota interestadual, para Estados exportadores, localizados na região mais rica do país, por isso da dificuldade não operacional, mas sim política e fiscal de consolidar tal intento.

Logicamente, o argumento mais forte, é do discurso tão profanado dos Estados exportadores de queda na arrecadação, em vista da redução da alíquota interestadual.

Além do que para os Estados de menor desenvolvimento econômico, com a redução da alíquota interestadual, reduziria o seu poder de negociação, com a figura do crédito fiscal. Talvez, sem esse mecanismo, os Estados brasileiros das regiões menos desenvolvidas (Centro-Oeste, Norte e Nordeste) não teriam como competir como Estados da região Centro-Sul na atração de investimentos privados, pois as firmas tendem a se instalar em regiões que propiciem ambiente favorável à realização de seus negócios, ou seja, em regiões com mais vantagens comparativas.

Outra indagação conseqüente decorre justamente do destino a ser dado aos créditos fiscais provenientes das compras das firmas exportadoras, já que, as vendas externas gerariam ICMS a pagar reduzido, e seria iminente seu acúmulo.

Como estes créditos fiscais seriam negociados, numa possível formação de títulos créditos tributários questão que tem que ser resolvida pela União e Estados em conjunto. Só assim haverá avanços na tributação de circulação de mercadorias.

Neste ponto da dissertação, pode-se afirmar que a tributação e cobrança na origem e alocação das receitas no destino favorecem os Estados menos desenvolvidos, pois são importadores por excelência.

Entretanto, num visão que apenas priorize a função de arrecadação, este sistema seria prejudicial aos Estados exportadores e mais poderosos da nação, localizados grande região centro-sul. É o que se irá discutir também nos comentários finais a seguir.

## 7 COMENTÁRIOS FINAIS DO TRABALHO

Dada a complexidade do tema, esse trabalho buscou descritivamente mostrar a especificidade de cada situação no contexto tributário brasileiro. Por quê? Porque há algumas confusões e um consenso.

Na primeira parte, a dificuldade de compreensão do problema no quesito modelo de tributação ICMS em suas diversas facetas. Na segunda, a clara e patente necessidade de uma reforma tributaria que tenha como pano de fundo a repactuação do pacto federativo.

E antes de se caminhar para o fim, claro deve estar esse trabalho teve início bem antes do que exatamente esse tema “ICMS como fator de estímulo a guerra fiscal” virasse capa recorrente dos principais jornais e revistas brasileiros nos últimos anos.

Quis o destino que essa evolução histórica institucional chegasse a tal ponto, mas sem ter aqui a pretensão de esgotar o tema, tanto que a parte teórica foi deixada mais de lado em benefício de uma discussão descritiva e empírica mais densa. Não deixa, porém, de como pesquisa aplicada estabelecer relações causais, superando o aspecto apenas descritivo do tema.

O que se percebe é a necessidade de se ter elementos mínimos de consenso entre todos os atores envolvidos do país e que a coordenação central caiba efetivamente ao governo federal.

A hipótese sempre foi desde a implementação do ICM, em 1967, que o emprego de alíquotas interestaduais inferiores às que incidem nas operações internas permitissem alcançar tal intento.

Entretanto, as próprias perturbações advindas no modelo, permeado por vários incentivos fiscais concedidos pela União, desmancharam seus propósitos iniciais.

Não deve deixar de ser lembrado, no entanto, que houve um avanço na década de 60, pois, pode-se dizer, como bem lembra Simonsen (1975), que **a guerra fiscal percebida em 1946** desconsiderava a relevância do imposto não cumulativo, e tratava cada esfera de governo (estadual e municipal) como independentes.

Isto é não previa adequadamente o efeito da ação tributária entre as esferas de competência diferentes e dentro de cada esfera, gerando guerra fiscal. E, repita-se, o uso desse termo já está lá em (cf. Simonsen 1975).

Esse trabalho mostrou as novas roupagens que o problema adquiriu, refletindo a mesma falta ausência de um coordenador forte e superior às entidades subnacionais em termos de resolver as pendências não previstas na lei, sem alimentar distorções.

Citou-se o cenário da avalanche de benefícios fiscais concedidos de forma ilegal e unilateral pelos Estados, principalmente, os das regiões mais ricas do país, na década de 90.

Claro deve estar que não se pode fazer uso do Supremo Tribunal Federal (STF) como uma regra, mas uma exceção. Isto pode ser exemplificado pelos números de recursos advindos, pós-assinatura do Protocolo 21/2011, abertamente inconstitucional.

O modelo tributário ICMS com principio de alocação de receitas híbrido (para quem) fora adotado objetivando partilhar a receita oriunda das operações interestaduais entre a *origem* (produção) e o *destino* (consumo), uma modalidade específica de equalização horizontal de recursos entres as entidades subnacionais.

O modelo ICMS apresenta formas de compensar as desigualdades regionais na federação. Apesar disso, e até por conta das distorções apontadas nesse trabalho, o quadro está de fato agravado, pois 70%, em média, da arrecadação do ICMS está (cf. Anexo A) concentrado na região Centro-sul. Esse é um dos maiores desafios econômicos que o país enfrenta.

Considera-se também pertinente que um modelo adequado para tributação das operações interestaduais com mercadorias possa ser suporte para esse objetivo, buscando soluções mais próximas da harmonização tributária, apesar do fato de sempre existir o *trade-off* neutralidade econômica e autonomia legislativa estadual.

É fundamental assim, que qualquer modelo busque, de forma legítima, conciliar os eventuais contrapontos oriundos do embate entre autonomia e neutralidade expressa, fazer escolhas, buscar o ponto de equilíbrio. “O ganho em neutralidade implica em perda de autonomia. Conciliar significa identificar e informar até onde deve ir um princípio para não

invadir o outro, quanto é necessário abrir mão de um para assegurar o outro”. (BARATTO, 2005:339)

A busca por soluções para se equalizar conflitos entre as entidades subnacionais deve ser sempre perseguida, não obstante estes nunca deixarão de existir, se nessa federação brasileira persistir: 27 legislações estaduais de ICMS; com mais de 44 alíquotas de ICMS; protocolos, convênios que crescem a cada dia; mais ainda as leis de benefícios fiscais concedidas unilateralmente pelos Estados à margem do CONFAZ.

Torna-se portanto uma tarefa bastante árdua discutir harmonização tributária e um modelo tributário para solução do problema, neste ambiente institucional conflitante.

Para Araujo (2000), o problema de tributação das operações com circulação de mercadorias:

Não se restringe à escolha entre uma alternativa ou outra, o desafio é, dentro dessas opções, encontrar arranjos que ao mesmo tempo não se mostrem contraditórios com a necessidade de aperfeiçoamento de um dado sistema de tributação das vendas e sejam capazes de atender aos requisitos da daquilo que cada país entende por equilíbrio federativo. Por esta razão, a solução não é única e muitas vezes falha em alcançar ambos os objetivos. ARAUJO (2000:3) “

Alterações de sistemas tributários são extremamente complexas por natureza, por envolverem interesses divergentes, mormente, em país regido pelo problema socioeconômico da desigualdade regional, uma vez que afora a mediação entre os Estados ricos e pobres para partilhas de receitas, dá-se também no âmbito da União e entidades subnacionais da tributação sobre o consumo.

Além disso, a interferência do setor privado no setor público se faz presente e pertinente, em razão da tributação sobre consumo envolver diretamente os custos das mercadorias, ocasionando o próprio fenômeno da batizada *guerra fiscal*.

Então, em vista deste cenário tão complexo que envolve a autonomia federativa e a neutralidade econômica, e a própria influência do setor privado, numa possível reforma do modelo ICMS CF/1988, não se pode conjecturar apenas parâmetros que abarquem tão somente atributos de racionalidade econômica, exigindo em várias passagens uma abordagem multidisciplinar, pois esta acaba não logrando êxito em explicitar os motivos pelo qual é tão difícil a aprovação de uma reforma.



Por isso, há referência frequente nessas discussões ao fenômeno indesejável do *rent-seeking*, como o faz Martone (2011), lembrando da gravidade do problema das falhas institucionais. A preocupação desse autor diz respeito à apropriação indevida do Estado brasileiro por grupos sociais. Nesse quadro, é evidente que o arranjo institucional já defasado no quadro do ICMS, vem permitindo uma potencialização desse fenômeno mesmo nos termos da guerra fiscal.

Embora mais preocupado com outros aspectos como a estabilização dos preços na economia, Monteiro (1994) analisa o fracasso permanente de qualquer política econômica, caso não considere a relevância do aparato institucional.

O foco principal é a questão fiscal. Foge aos objetivos aqui aprofundar modelos teóricos, mas é a preocupação daquele autor. Há consenso, porém, na necessidade de algum avanço, mesmo que seja uma melhoria no sentido paretiano.

Segundo Moraes assinalado por Baratto (2005),

É um alto grau de descoordenação, de acirramento de conflitos e de impasse decisório e administrativo entre as diferentes instâncias de governo. Movimentos alternados de centralização e descentralização de receitas ditado por problemas de legitimidade política; 'guerra fiscal'; arbitrariedade na definição de esquemas de transferências; descoordenação entre os gastos federais, estaduais e municipais, políticas irresponsáveis de endividamento estadual e municipal [...] MORAES (2001, apud BARATTO, 2005:329)

Então, Baratto (2005) tece a seguinte análise:

Os diálogos sempre começam com todos apontando perdas financeiras insuperáveis. Como é possível chegar a algum lugar se todos acham que vão perder e ao mesmo tempo só aceitam dialogar se for para ganhar? É muito difícil discutir reforma tributária quando o foco é quanto cada um acha que perde e quem é que paga a conta. Perdas por si só não deveriam se constituir em impedimento intransponível para alcançar um objetivo comum. Até porque com um imposto melhor a arrecadação aumenta, de modo que as questões técnicas poderiam ser enfrentadas de modo independente da questão da partilha. Ou será que é na partilha de poder e não na partilha financeira que reside parte significativa dos entraves? BARATTO (2005:329)

Esses entraves estão também relacionados à própria inconsistência de dados nas operações interestaduais, no qual os números da balança comercial entre Estados se dão de forma precária, apesar de que este cenário está sofrendo mudanças, decorrentes dos avanços tecnológicos de forma a proporcionar melhorias que podem ser traduzidas em esforços da

administração tributária, como no caso da entrada em rigor do sistema SINTEGRA em 1997, e atualmente SPED em 2007.

Nisto residiu a alternativa por um objeto de dissertação que optou por um processo de discussão das opções mais conhecidas para a tributação e partilha do ICMS das transações interestaduais ao invés de foco dirigido ao impacto financeiro das mudanças para cada um dos Estados.

De fato, a tarefa se mostrou complexa, visto que o volume de variedades de competência e modelos alternativos para tributação do ICMS é razoavelmente grande, entretanto buscou-se limitar o foco, abordando tão somente o ICMS mercantil em operações interestaduais.

Se o processo decisório residisse exclusivamente em hipóteses de eficácia econômica (neutralidade, simplicidade, harmonização, racionalidade tributária), o intento não seria menos árduo, todavia mais fácil em decorrência do fato de inexistir a necessidade de se indagar a respeito do nível de interferência na autonomia federativa das entidades subnacionais.

A argumentação resumir-se-ia basicamente a demonstrar que o ICMS é um tributo de vocação nacional, cuja competência deveria ser assumida pela esfera da União, reduzindo os efeitos da guerra fiscal.

E como lembra Baratto (2005), partir das virtudes do modelo em termos de ganhos de arrecadação para todos, dentro da visão citada aqui de melhoria paretiana. Já que não se trataria aqui de uma briga pelo poder, pois caberia ao governo federal a coordenação do sistema.

Em relação aos modelos, empreendeu-se um estudo acerca da tributação sobre operações com circulação de mercadorias, classificou-se a tributação monofásica, a plurifásica cumulativa e não cumulativa, contextualizando, o imposto tipo IVA, no qual se enquadra o ICMS.

Não houve aprofundamento em demasia nos métodos tipo IVA, debruçando-se com mais vigor, no entanto, na técnica empregada e recomendada, na qual reside a metodologia IVA *crédito fiscal*, que comporta fundamentar o importante princípio da *não-cumulatividade*,

cerne requisitado para obter-se a neutralidade econômica da tributação sobre operações com mercadorias.

Não obstante a neutralidade inserida no modelo, esta pode ser negativamente afetada no circuito econômico pela própria formação dos créditos fiscais e pelo seu efeito autofiscalizador, quando da não inserção no modelo de benefícios fiscais concedidos de forma unilateral pelos Estados exportadores, em virtude da falta de um controle interjurisdicional, e da própria apatia do poder central neste cenário.

Essa ausência de controle é responsável pela dificuldade em se saber o próprio valor real do crédito, rompendo a cadeia normal de débitos-créditos gerando toda sorte de distorções econômicas e ocasionando perdas de divisas aos Estados importadores. Esta manobra configura-se como cerne da questão da guerra fiscal em operações interestaduais de mercancia.

Observou-se aqui também que o ICMS não tributa mercadorias, mas sim a circulação de mercadorias, as quais circulam em estágios econômicos. Demonstrou ser de fundamental importância, ao longo trabalho, a necessidade de distinguir o princípio origem e destino quanto a tributação, cobrança (onde) e quanto ao local apontado pelo produto de arrecadação (ou da alocação de receitas entre as jurisdições).

No cenário de multiplicidade de modelos alternativos para a tributação das operações com mercadorias, destaca-se que a distinção conceitual é importante no sentido de elucidar o entendimento das figuras constitutivas dos modelos, por vezes marcadas por diferenças aparentemente simplórias, que, no entanto, podem ter implicações sérias tanto para os sujeitos passivos quanto para os ativos.

Muito se ouve discutir acerca do princípio de origem e de destino na tributação de mercadorias no país, especificamente em se tratando do ICMS, tendo em vista a atribuição de competência estadual para o imposto.

No entanto, nessas discussões, poucos adentram a temática atinente ao mecanismo operacional e as suas formas alternativas, como foi efetivamente realizado nesse trabalho, como uma contribuição ao tema.

Observou-se que na tributação da cadeia de circulação de mercadorias, o cerne da questão reside nos ajustes das alíquotas de fronteira e que o produto de arrecadação do ICMS deve apontar preferencialmente para o Estado *destino*, minimizando o aparato de negociação na alocação de investimentos produtivos do Estado *origem* no fenômeno da guerra fiscal.

Além do que, em relação à desigualdade regional, é desejável que o produto da arrecadação seja direcionado em sua parte maior ao Estado *destino* (no consumo). Isso não deveria, contudo, excluir por completo a partilha origem e destino. O problema é a ponderação, assim como a harmonização de todas as legislações, através de um planejamento central, apático até o presente momento.

Varsano (1995), ciente de que o problema da guerra entre os Estados concentra-se na repartição das receitas advindas da alíquota de fronteira, sabiamente transferiu esta etapa de tributação e cobrança para União, além do modelo “barquinho” carrear as receitas para Estado destino.

Considerando o exposto acima, o modelo “barquinho” mostra-se mais adequado, por justamente criar uma armadura nas transações interestaduais e uma proteção natural contra a sonegação fiscal, uma vez que o somatório das alíquotas da União e do Estado é sempre o mesmo para determinada mercadoria.

A operacionalização do modelo aperfeiçoa a neutralidade econômica, ao passo que reduz a autonomia estadual, pois se trata de uma competência compartilhada. O problema reside no fato que poderá haver tendências em Estados com menor desenvolvimento econômico, como no caso de Alagoas, possuir maior ingerência da União, ao contrário de Estados como São Paulo e Santa Catarina, nos quais esta interferência poderia se dar de modo mais brando, dado o seu poderio econômico.

Além da mazela relacionada aos créditos tributários nas operações externas, fato já mencionado nesse trabalho, parece que há uma rejeição natural da sociedade brasileira em face da constituição de títulos de créditos fiscais, que poderiam ser negociados em mercados.

Diante do exposto, pode-se ratificar que os Estados não desejam (com) partilhar a competência de um imposto tipo IVA com a União. Baratto (2005: 350) complementa o raciocínio “e por que não dizer, também com os Municípios, já que nenhuma proposta de

reforma tributária que propôs a extinção do ISS, incluindo os serviços sujeitos à sua incidência na base do IVA, obteve êxito.”.

Quando da competência exclusiva dos Estados, há uma tendência de se apontar, seja no critério pessoal da consequência tributária, sejam nos critérios espacial e temporal da hipótese de incidência, a tributação, cobrança e alocação das receitas para o Estado *destino*.

No entanto, a solução atenuadora para o problema da desigualdade regional e da guerra fiscal esbarra primeiro na própria discrepância de força econômica dos Estados da região Centro-sul, exportadores por excelência.

Segundo, a própria regra da não cumulatividade do imposto de valor agregado é quebrada, verificando-se rompimento da cadeia débitos-créditos, visto que, a operação interestadual não é tributada, alíquota zero ou diferida.

Tem-se também o problema da formação de créditos fiscais inutilizáveis, caso semelhante ao do modelo barquinho, onde os créditos não poderão ser empregados como moeda de pagamento, onerando o consumo e estimulando a sonegação fiscal.

E finalmente, é importante ressaltar a própria dificuldade de fiscalização em decorrência da pulverização do critério temporal da competência tributária, ratificando ainda mais o problema da evasão fiscal.

No ponto desta conclusão, este trabalho descarta totalmente os critérios pessoal, espacial e temporal da hipótese de incidência, de tributação e cobrança e alocação das receitas para o Estado *origem*, dado o acirramento da guerra fiscal, e o próprio agravamento do problema brasileiro da desigualdade regional. Há de ser considerado, ainda, o cenário da guerra fiscal permeado pelo crescimento do comércio eletrônico.

Parece ponto de convergência que o produto da arrecadação advindo das operações interestaduais seja atribuído **na parte maior** ao Estado destino (local de consumo) e não no Estado de origem (local de produção). Já foram traçados, no entanto os contrapontos desse mecanismo operacional de modelo destino puro.

O Brasil progride na tributação e cobrança na origem, bem como no sistema híbrido de partilha de receita, através da técnica da substituição tributária progressiva. Isso foi

exemplificado através dos números referentes aos Estados de Alagoas e Santa Catarina, dois Estados distintos, aquele incluído na grande região de menor desenvolvimento econômico, este situado na região Centro-sul de maior desenvolvimento.

Entretanto, em ambos verifica-se o crescimento nítido da técnica ST, este sendo mais acentuado no Estado de menor desenvolvimento, dado seu caráter de Estado importador.

Destarte, a substituição tributária, com a cobrança na origem, não é a solução do problema, mas pode-se afirmar que o sistema tributário nacional está aperfeiçoando o emprego da técnica de cobrança na origem e as receitas sejam direcionadas para o destino.

A utilidade de um critério pode ser definida pelo desenvolvimento de melhores técnicas no sentido de elucidar-se como e onde é melhor cobrar. Esse critério é responsável pela cobrança na origem, uma vez que se aproxima da fonte de produção, onde há concentração de firmas, em detrimento da concepção de num universo espalhado de firmas no varejo (consumo).

Além do que, o sujeito ativo cobra na origem todo imposto gerado na cadeia de circulação de mercadorias, passando para sujeito passivo na origem a incumbência de ressarcir do seu pagamento das outras firmas que compõe a cadeia da circulação de mercadorias no circuito econômico, dado que a cobrança na origem indiscutivelmente não deverá elevar a carga tributária, e nem concentrar esta carga em um determinado estágio do circuito econômico.

Então o modelo teórico recomendável difere da alocação do produto da arrecadação, de modo que urge dissociar a tributação da alocação da receita. Não obstante, o critério alocativo de receitas deve pertencer em maior parte ao local onde o produto for consumido.

Protocolos e Convênios previamente discutidos neste trabalho já estão sendo empregados pelas entidades tributantes nesta tarefa, estabelecendo parâmetros de cálculos estatísticos da margem de valor agregado de diversos segmentos de produtos, e também por mercadoria, e descrevendo no circuito econômico, o ônus fiscal de cada parte do circuito, apesar de não haver uma uniformidade de adesão nestes procedimentos por parte dos Estados.

Em virtude da falta de adesão das entidades subnacionais, e da enorme dificuldade em fazer com se ache um denominador comum no âmbito do CONFAZ, com raras exceções, como no caso da redução da alíquota para veículos automotores, faz-se necessário a redução da autonomia legislativa estadual em detrimento de uma melhor neutralidade econômica, para se ganhar em eficácia e melhorar a tributação do imposto sobre circulação de mercadorias do ponto de vista da harmonização tributária.

Assim, se por um lado é perfeitamente plausível a manutenção da competência estadual do ICMS, por outro se tem obrigatoriamente de reconhecer que os Estados têm oferecido bastante munição para o aparecimento de pautas propensas a retirar-lhes a competência integral ou parcial do tributo, mormente com avanço do controle informatizado da receita federal do fluxo do comércio interestadual.

A restrição à autonomia dos Estados não implica a retirada de competência arrecadatória dos mesmos, mas exige uma legislação nacional uniforme, que respeite, logicamente, as particularidades de cada região, dado principalmente o problema da desigualdade regional.

A necessidade de uniformização de convênios e protocolos em território nacional requer assim, uma parametrização advinda dos órgãos competentes legislativos. Uma legislação nacional, que estabeleça os parâmetros de margem de valor agregado por segmento de produtos, seria eficaz no sentido de reduzir os custos de transação das empresas e diminuir o problema da sonegação, uma vez que a grande quantidade de leis obsta a harmonização tributária, bem como cria brechas para evasão fiscal.

Reitera-se novamente que a cobrança na origem é um caminho histórico institucional que o Brasil está trilhando, aparentemente sem retrocesso, com crescimento da técnica da substituição tributária, apesar de seu avanço desordenado e sem planejamento central.

Conforme analisado outrora, é inexistente a concepção de um modelo ideal de tributação. Mas é fato que as melhorias advindas do controle informatizado do fluxo do comércio interestadual, e também interno devem ser incorporadas no sentido de aprimorarem os modelos vigentes.

E de forma conclusiva, mas não exaustiva ao tema, fica evidente que são as próprias falhas institucionais do modelo que torna sua correção condição necessária para sucesso de

qualquer nova proposta de modelo de tributação de operações com circulação de mercadorias ao Brasil. E nesse quadro, é imperioso alguma forma de coordenação central.

Não se pode conseguir avanço sem ponderação, por isso coube aqui apontar alguns elementos a serem considerados, sem apontar uma solução final, mas respaldando a hipótese de cobrança na origem (produção) e alocação da maior parte da receita no destino (consumo).

Merece por fim menção a abordagem do federalismo fiscal conceituada por Musgrave (1973). Deve ser claro que embora o sistema tributário brasileiro se adeque a essa perspectiva, é evidente que a guerra fiscal se apresenta como uma ferida aberta contra o processo **alocativo e o distributivo**. E dentro da visão de que existe ainda a se trilhar do ponto de vista teórico, não se pode desprezar também a visão institucionalista, conforme foi diversas vezes destacada ao longo desse texto. \

Nesse contexto, o novo institucionalismo merece destaque até por realçar a questão da racionalidade limitada (c.f. MENEZES, 2007; LAGES, 2006), assim como a necessidade de dentro da evolução histórico institucional se ter como meta a redução do custo de transação.

Como se vê nesse trabalho, o Brasil está ainda longe desses objetivos pelo próprio ambiente institucional dominante e suas falhas institucionais correlatas.



## REFERÊNCIAS

- ALVES, Maria Abadia da Silva. **Guerra fiscal e finanças federativas no Brasil: o caso do setor automotivo**. 2001 122 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2001..
- AFONSO, José Roberto; REZENDE, Fernando; VARSANO, Ricardo. **Reforma tributária no plano constitucional uma proposta para o debate**. Rio de Janeiro: IPEA, 1998. (Texto para discussão, n. 606).
- AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas: 2<sup>a</sup> 168T**. Niterói: Impetus, 2009.
- ARAUJO, Erica A. **A tributação do consumo pela sistemática do valor adicionado em contextos federativos: problemas e possíveis alternativas para lidar com a questão**. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 1999.
- \_\_\_\_\_. Tributação do consumo dem federações: soluções alternativas: o IVA dual. Rio de Janeiro: BNDES, Secretaria para Assuntos Fiscais. **Boletim Informe-SF**, Rio de Janeiro, n. 9, mar. 2000.
- ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Insentivos fiscais e desenvolvimento econômico: a função das normas tributárias indutoras em tempos de crise**. Disponível em: <[http://www.tesouro.gov.br/Premio\\_TN/conteudo\\_mono.html](http://www.tesouro.gov.br/Premio_TN/conteudo_mono.html)>. Acesso em: 17 jan. 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro: 11. 168T rev. e atual. por Derzi Mizabel**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BAPTISTA, Nilda Santos; NOBRE E SILVA, Lurdes Augusta de Almeida . O CONFAZ: atuação conjunta dos estados e do distrito federal para administração da competência do IMC/ICMS. In: REZENDE, Fernando; PRADO, Sergio, (Org.). **Competição fiscal**. Brasília, DF: Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros. 2006. (Cadernos Fórum Fiscal, n. 2).
- BARATTO, Gedalva. **ICMS: alternativas para tributar as operações e prestações interestaduais e para partilhar o produto da arrecadação**. 2005 403 f (Mestrado Profissionalizante em Desenvolvimento Econômico) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2005.
- \_\_\_\_\_; CÓRDOVA, Homero de Arruda. **Avaliação preliminar dos subsídios do governo federal para a reforma tributária**. Curitiba. Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, 1998. (CAEC: Nota Técnica, n. 1/98, dez. 1998)
- BARROS, Alexandre Rands. **Desigualdades regionais no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus, 2011.
- BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. O Sistema tributário brasileiro: uma trajetória de fragmentação. In: PINTO, Mário Percival Alves; \_\_\_\_\_. (Org.). **Política fiscal e desenvolvimento no Brasil**. Campinas: UNICAMP, 2006. p. 39-73
- BORDIN, Luís Carlos Vitali. A reforma tributária, o ICMS e o pacto federativo. **Caderno de Estudos Econômico-Fiscal**, Porto Alegre: Governo do Estado do Rio Grande do Sul, Secretaria da Fazenda, n. 4, 19--.

- CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS: 14º 169T**. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- CASTELAR, Armando. O Brasil precisa de uma estratégia de desenvolvimento. In: SICSÚ, João; \_\_\_\_\_. (Org.) **Sociedade e economia: estratégias de crescimento e desenvolvimento**. Brasília, DF: IPEA, 2009.
- CASTRO. Claudio de Moura. **A prática da pesquisa**. Recife: McGraw-Hill do Brasil, 1978.
- CINTRA, Carlos César Sousa. Não-cumulatividade tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2009.
- DA SILVA, Fernando Antonio Rezende; OLIVEIRA Fabrício de Augusto; ARAUJO Erika Amorim. **O dilema fiscal: remendar ou reformar?** Rio de Janeiro: FGV, 2007.
- DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**, n. 18, p. 95-107, jun. 2002.
- FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latim, 2010.
- FERREIRA, Sergio Guimarães; VARSANO, Ricardo; AFONSO, José Roberto. **Competição fiscal: uma análise da literatura e recomendações políticas**. Brasília, DF: IPEA, 2003.
- FURLAN, Anderson e VELLOSO, Andrei Pitten, Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2009.
- GIAMBAGI, Fábio; ALÈM, Ana Cláudia. **Finanças públicas**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.
- \_\_\_\_\_. **Finanças públicas**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2008.
- KEYNES, John Maynard. **The general theory of employment, interest and money**. Orlando: Harcourt Brace, 1991.
- LAGES. André Maia Gomes. **A realocação espacial da indústria de calçados de couro brasileira na década de 90: aspectos teóricos e empíricos**. Tese (Doutorado em Economia da Indústria e da Tecnologia) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2003.
- LIMA, Fernanda. Impacto da instituição da substituição tributária em diferentes ambientes competitivos. **Estudos econômicos: FIPE**. São Paulo, n. 368, p. 26-36, maio, 20011
- LONGO, C. A.; TROSTER, R. L. **Economia do setor público**. São Paulo: Atlas, 1993.
- LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. **O colapso das finanças estaduais e a crise da federação**. São Paulo: UNESP; Campinas: UNICAMP, 2002.
- MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: MP Editora, 2010.
- MARTONE, Celso L. Instituições setor público e desenvolvimento no Brasil. In: DUARTE, Garcia Pedro et al. **O Brasil e a ciência econômica em debate: o Brasil do século XXI**. São Paulo: Saraiva, 2011. v.1.

MATTOS, Enliwsow;e POLITI, Ricardo. **ICMS: incidência e efeitos da carga tributária.** **Rev. Estudos de Casos 1**, v.1, Ano 1. p. 63-78, nov. 2010.

MENEZES, Ana Maria Ferreira. Bem público e descentralização: insuficiência teóricas das concepções federalistas e a busca de novas conceituações. In. SEPULVEDA, Osmar G. **Reflexões de economistas baianos.** Salvador: CORECON-BA, 2007, p. 15-64.

MELO, Hildete Pereira de. Relações entre história e economia. In: CORECON. (Org.). **O ensino de economia.** Rio de Janeiro: CORECON/RJ; IERJ; SINDECON, 1996, p. 85-91.

MUNHOZ, Décio Garcia. **Economia aplicada.** Brasília, DF: UNB, 1989.

MUSGRAVE, Richard. **Finanças públicas: um estudo de economia governamental.** São Paulo: Atlas; Brasília, DF: MEC, 1973.

MONTEIRO, Jorge Vianna. **Estratégia macroeconômica.** Rio de Janeiro: IPEA, 1994.

NORTH, Douglass Cecil. **Institutions, institucional change and economic performace.** Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

OLIVA, Alberto. **Filosofia da ciencia.** 2. ed. Rio de Janeiro: ZAHAR, 2003.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009.** Brasília, DF: IPEA, 2010. (Texto para discussão, n. 1469).

PACIOLI, Fray Luca Bartolomeo. Tractus XI: *Particularis de Computis 170T* Scripturis. In: \_\_\_\_\_. **Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita.** Venecia, 1494.

PAES, Nelson Leitão. A implantação do principio do destino na cobrança do ICMS e suas implicações dinâmicas sobres os estados. **Rev. Bras. Econ.**, v.63, n. 3, p.233-248, set. 2009. ISSN 0034-7140.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: federais, estaduais e municipais.** 5. ed. Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado, 2010.

PAZ, Sue-Ellen Nonato. **Análise da tributação do consumo do Brasil.** 2008. 101f. Dissertação (Mestrado em Finanças e Economia Empresarial) – Fundação Getulio Vargas, Rio de Janeiro, 2008.

PEREIRA-MATIAS, José. **Finanças públicas.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. **ICMS: evolução recente e guerra fiscal.** Rio de Janeiro: IPEA, 1996. (Texto para discussão, n. 402).

\_\_\_\_\_. A lógica das reformas: a evolução do sistema tributário (1966-2002). In: PINTO, Mário Percival Alves; BIASOTO Jr., Geraldo, (Org.). **Política fiscal e desenvolvimento no Brasil.** Campinas: UNICAMP, 2006. p. 21-37.

PINTO, Adriano. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Não-cumulatividade tributária.** São Paulo: Dialética, 2009.

PRADO, Sergio. Transferência fiscais no Brasil: o lado “esquecido” da reforma tributária. In: PINTO, Mário Percival Alves; BIASOTO JÚNIOR, Geraldo, (Org.). **Política fiscal e desenvolvimento no Brasil.** Campinas: UNICAMP, 2006. p. 173-236.

PRADO, Sergio ; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: FUNDAP: FAPESP; Brasília: IPEA, 2000.

REZENDE, Fernando. Competição fiscal.. Brasília: 2006. In: VEIGA, Lintney Nazareno da. **A tributação sobre o consumo no Brasil**: o principal palco da guerra fiscal: aspectos jurídicos. (Cadernos Fórum Fiscal, n. 2. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros ) Disponível em:

<[http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/curso\\_presenciais/Forum\\_Estados/FFEB\\_Caderno\\_n\\_02.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/curso_presenciais/Forum_Estados/FFEB_Caderno_n_02.pdf)>

\_\_\_\_\_. **Finanças públicas**. São Paulo: Atlas, 1983.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SAMPAIO, Maria Conceição. Tributação do consumo no Brasil: aspetos teóricos e aplicados. In: ARVATE, Paulo Roberto. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

SIMONSEN, Mario Henrique. A imaginação reformista. In: \_\_\_\_\_. CAMPOS, Roberto de Oliveira. **A nova economia brasileira**. Rio de Janeiro: Biblioteca do Exército; J. Olympio, 1975.

TIGRE, Paulo Bastos. Inovação e teorias da firma em três paradigmas. **Revista de Economia Contemporânea**, Rio de Janeiro, n. 3, jan./jun. 1998.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Brasília, DF: IPEA, 1996. (Texto para discussão, n. 405).

\_\_\_\_\_. **A guerra fiscal do ICMS**: quem ganha e quem perde. Brasília, DF: IPEA, 1977. (Texto para discussão, n. 500).

\_\_\_\_\_. **IVA compartilhado e acúmulo de créditos**. Brasília, DF: 1999. Mimeo.

\_\_\_\_\_. **A tributação do comércio interestadual**: ICMS atual versus ICMS partilhado. Brasília, DF: IPEA, 1995. (Texto para Discussão, n. 382).

\_\_\_\_\_. **Uma análise da carga tributária no Brasil**. Brasília, DF: IPEA, 1998. (Texto para discussão, n. 583).

VOGAS, Rosíris Paula Cerizze. **Limites constitucionais à glosa de créditos de icms em um cenário de guerra fiscal**. 2010 202 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, 2010.

WANDERLEY, L. A.; LAGES. André Maia Gomes. **Novas estratégias de desenvolvimento regional**: elementos para reflexão. **Análise & Dados**, Salvador, v. 14, n.3, p. 463-471, 2004.

## ANEXOS

## ANEXO A – MODELO IVA – COMPARTILHADO (UNIÃO E ESTADOS)

## a) Cenário 1:

- alíquotas internas: 10% para União e 20% para ambos Estados
- alíquota interestadual: 0% para União e 30% Estado de *Origem*

## IVA – Compartilhado União e Estados

Estado	<i>Origem</i>			<i>Destino</i>			
	Extração	Fabricação		Atacado		Varejo	
Estágio (n)	Venda	Compra	Venda	Compra	Venda	Compra	Venda
Operação							
Mercadoria (P)	100	100	200	200	400	400	800
Imposto a pagar União (Tyu)	10		0		40		80
Imposto a pagar Estado (Tye)	20		60		80		160
Crédito União (Cu)		10		0		40	
Crédito Estado (Ce)		20		60		80	
Imposto Pago União (Tpu)	10	(10)		40		40	
Imposto Pago Estado (Tpe)	20	40		20		80	

Fonte: Autor, 2012. Baseado VARSANO (1995)

## b) Cenário 2:

- alíquotas internas: 10% para União e 20% para ambos Estados
- alíquota interestadual: 5% para União e 25% Estado de *Origem*

## IVA – Compartilhado União e Estados

Estado	<i>Origem</i>			<i>Destino</i>			
	Extração	Fabricação		Atacado		Varejo	
Estágio (n)	Venda	Compra	Venda	Compra	Venda	Compra	Venda
Operação							
Mercadoria (P)	100	100	200	200	400	400	800
Imposto a pagar União (Tyu)	10		10		40		80
Imposto a pagar Estado (Tye)	20		50		80		160
Crédito União (Cu)		10		10		40	
Crédito Estado (Ce)		20		50		80	
Imposto Pago União (Tpu)	10	0		30		40	
Imposto Pago Estado (Tpe)	20	30		30		80	

Fonte: Autor, 2012. Baseado VARSANO (1995)

## c) Cenário 3:

- alíquotas internas: 10% para União e 20% para ambos Estados
- alíquota interestadual: 10% para União e 20% Estado de *Origem*

**IVA – Compartilhado União e Estados**

Estado	<i>Origem</i>			<i>Destino</i>			
	Extração	Fabricação		Atacado		Varejo	
Estágio (n)	Venda	Compra	Venda	Compra	Venda	Compra	Venda
Operação							
Mercadoria (P)	100	100	200	200	400	400	800
Imposto a pagar União (Tyu)			20		40		80
Imposto a pagar Estado (Tye)			40		80		160
Crédito União (Cu)		10		20		40	
Crédito Estado (Ce)		20		40		80	
Imposto Pago União (Tpu)	10	10		20		40	
Imposto Pago Estado (Tpe)	20	20		40		80	

Fonte: Autor, 2012. Baseado VARSANO (1995).

## d) Cenário 4:

- alíquotas internas: 10% para União e 20% para ambos Estados
- alíquota interestadual: 30% para União e 0% Estado de *Origem*

**IVA – Compartilhado União e Estados**

Estado	<i>Origem</i>			<i>Destino</i>			
	Extração	Fabricação		Atacado		Varejo	
Estágio (n)	Venda	Compra	Venda	Compra	Venda	Compra	Venda
Operação							
Mercadoria (P)	100	100	200	200	400	400	800
Imposto a pagar União (Tyu)			60		40		80
Imposto a pagar Estado (Tye)			0		80		160
Crédito União (Cu)		10		60		40	
Crédito Estado (Ce)		20		0		80	
Imposto Pago União (Tpu)	10	50		(20)		40	
Imposto Pago Estado (Tpe)	20	(20)		80		80	

Fonte: Autor, 2012. Baseado VARSANO (1995)

**ANEXO B - Alíquota Necessária Para IVA da PEC 175/95 Preservar o Montante de Arrecadação dos Impostos que Seriam Extintos**

VARIÁVEIS E PRESSUPOSTOS	1997	1998	1997	1998	1997	1998
Base de Cálculo Líquida p/ um IVA- Em R\$ Milhões	Método da Equação Consumo		Método Aliquota Média Ponderada Nominal do ICMS		Método Aliquota Média Ponderada Efetiva do ICMS	
IVA Amplo – pressupõe extinção dos benefícios fiscais (a)	389.243	378.828	398.830	411.876	399.957	421.068
IVA Restrito – pressupõe manutenção dos benefícios (b)	303.836	293.540	284.126	289.604	285.253	298.885
IVA Médio – pressupõe extinção de 50% dos benefícios ©	349.286	329.569	341.478	350.695	342.605	359.977
Impostos Indiretos Contidos na Base de Cálculo do ICMS + ISS (d)	107.643	106.741	107.643	106.741	107.643	106.741
Alíquota Necessária Para o IVA da PEC 175/95 Preservar o Montante de Arrecadação – Por Fora – Em %						
IVA Amplo – pressupõe extinção dos benefícios fiscais (d) / (a)	27,7	28,2	27,0	25,9	26,9	25,4
IVA Restrito – pressupõe manutenção dos benefícios (d) / (b)	35,4	36,4	37,9	36,9	37,7	35,7
IVA Médio – pressupõe extinção de 50% dos benefícios (d) / ©	30,8	32,4	31,5	30,4	31,4	29,7
Arrecadação de Impostos Que Comporiam o IVA - Em R\$ Milhões	ICMS	IPI	COFINS	PIS	ISS (1)	TOTAL
1997	59.564	16.833	19.118	7.590	3.183	107.643
1998	60.919	16.306	18.745	7.547	3.224	106.741

Nota: O ISS das empresas, que seria neutralizado na forma de créditos do IVA, foi estimado em 62% do ISS total arrecadado

Fonte: BARATTO, 2005., p. 229. BRASIL – COTEPE/ICMS, GT/47/ Reforma Tributária, Sub-Grupo Quantificação

**ANEXO C - Estado de Alagoas Evolução da Arrecadação dos Componentes do ICMS–  
Administração Direta 2010-2006**

DISCRIMINAÇÃO	2006	%	2007	%	2008	%	2009	%	2010	%	Varição (Δ% ) 2010 /200
Substituição Tributária	404.362	26	457.526	28	535.780	30	632.457	35	737.140	36	82
Normal	415.830	26	416.987	26	405.689	23	420.378	23	477.262	23	15
Comunicação	143.789	9	165.866	10	167.370	10	172.049	10	187.661	9	31
Energia Elétrica	175.441	11	145.856	9	174.405	10	186.100	10	176.050	9	
ICMS Antecipado	197.550	13	196.537	12	207.356	12	200.563	11	239.787	12	21
Transporte	20.037	1	22.696	1	26.144	2	21.338	1	20.956	1	5
Diferencial de Alíquota	15.840	1	20.580	1	23.321	1	33.557	2	19.400	1	23
Importação	6.689		12.558	1	9.400	1	7.685		3.997		- 50
ICMS Parcelamento Especial Setor Sucroalcooleiro	40.303	3	32.981	2	27.658	2	22.080	1	22.595	1	-44
Parcelamento	17.558	1	17.059	1	50.766	3	18.885	1	60.560	3	245
Remissão	16.527	1	29.001	2	8.132	1	2.324		1.715		-90
ICMS Incentivado	8.994	1	9.328	1	9.936	1	9.666	1	10.597	1	18
ICMS Micro Empresa	4.097		2.563		235		165		-		-
ICMS Estimativa Fixa	255		165		25		-		-		-
ICMS Empresas de Pequeno Porte	5.993		3.309		135		262		-		-
Álcool Etílico Hidratado	17.208	1	26.539	2	33.734	2	-		-		-
ICMS – Fundo de Combate a Pobreza	37.908	2	39.034	2	39.193	2	39.738	2	41.388	2	10
Telecomunicação	32.164	2	31.845	2	14.768	1	13.041	1	1.801		-95
Simplex Nacional	-		7.842	1	20.938	1	22.825	1	28.316	1	
Outros	16.940	1	15.269	1	8.544	1	9.042	1	12.037	1	-29
<b>TOTAL DA RECEITA ICMS</b>	<b>1.577.485</b>		<b>1.633.539</b>		<b>1.763.529</b>		<b>1.812.155</b>		<b>2.041.260</b>		<b>29</b>

Nota: valores em R\$ 1.000,00. Valores monetários da receita arrecada do ICMS calculada a preços de dezembro de 2010 (IPCA-IBGE).

Varição percentual do valor total da Receita do ICMS corrigida em cada ano.

Fonte: Balanço Geral Do Estado De Alagoas 2010



**ANEXO D -- Evolução da Arrecadação Do ICMS - Estado de Santa Catarina  
2006- 2009**

Valores	Valor do ICMS
Ano	
2006	6.168.785
2007	6.822.626
2008	7.943.664
2009	8.528.362
2010	10.366.271

Nota: Valores em R\$ 1.000,00 - Valores Nominais

Fonte: BRASILCONFAZ

**ANEXO E - Cálculo Anual Dos Valores Arrecadados Por Modalidade Estado Santa Catarina  
– 2008/2009**

Ano	2008	% sobre total	2009	% sobre total	Varição em %
Modalidades					
Substituição Tributária	2.361.004	29,7	2.618.051	30,7	10,9
Diversos	358.470	4,5	371.135	4,4	3,5
Normal	5.224.190	65,8	5.539.176	65	6
Total	7.943.664	100	8.528.362	100	0

Nota: Valores em R\$ 1.000,00 – Valores Nominais

Fonte: SEFAZ/SC

**ANEXO F - Segmentos Produtos Sujeitos a Substituição Tributária Estados de Santa Catarina (Sc) e Alagoas (Al) Atualização até Dezembro/2011**

SEGMENTOS DOS PRODUTOS	SC	AL
Aguardente		Prot. 15/06
Aparelho de barbear	Prot. 16/85	Prot. 16/85
Aparelhos Celulares	Conv. 35/06	Conv. 35/06
Artefatos de uso doméstico	Prot. 189/09	
Artigos de papelaria	Prot. 199/09	
Bebidas quentes		Prot. 96/09
Bicicletas	Prot. 203/09	
Brinquedos	Prot. 204/09	
Cerveja e refrigerantes	Prot. 11/91	Prot. 11/91
Cigarros e derivados fumo	Conv. 37/94	Conv. 37/94
Cimento	Prot. 11/85	Prot. 11/85
Combustíveis e Lubrificantes	Conv. 110/07	Conv. 110/07
Cosméticos, perfumaria	Prot. 191/09	
Disco fonográfico	Prot. 19/85	Prot. 19/85
Energia elétrica e sucessivas operações internas	Conv 77/11	
Energia elétrica não destinada a comercialização ou industrialização	Conv 83/00	Conv 83/00
Ferramentas	Prot 193/09	
Filme fotográfico e cinematográfico	Prot. 15/85	Prot. 15/85
GLP derivado e Gás Natural	Prot 33/03	Prot 33/03
Instrumentos musicais	Prot 194/09	
Lâmpadas, reator e "starter.	Prot 17/85	Prot 17/85
Máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos	<u>Prot 195/09</u>	
Derivados farinha de trigo		Prot 50/05
Materiais de construção, acabamento	Prot. 196/09	
Materiais de Limpeza	Prot 197/09	Prot 105/08
Materiais Elétricos	Prot 198/09	
Mercadorias destinadas a revendedores não inscritos para venda porta-porta	Conv 45/99	Conv 45/99
Motocicletas e ciclomotores	Conv 52/93	Conv 45/99
Peças, componentes e acessórios para autopropulsados (autopeças)	Prot 41/08	Prot 41/08
Pilhas e baterias elétricas	Prot 18/85	Prot/85
Pneumáticos, câmaras de ar	Conv 85/93	Conv 85/93
Produtos Alimentícios	Prot 188/09	
Produtos colchoaria	Prot 190/09	Prot 107/08
Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos.	Prot 192/09	Prot 15/07

Produtos farmacêuticos	Conv 76/94	Prot 12/07
Rações tipo 'pet' para animais domésticos	Prot 26/04	Prot 26/04
Sorvete	Prot 20/05	Prot 20/05
Tintas, vernizes	Conv 74/94	Conv 74/94
Trigo em grão e farinha de trigo		Prot 46/00
Veículos automotores	Conv 132/92	Conv 132/92
Vinhos e Sidras		Prot 13/06
Total de Protocolos e Convênios	36	29

Nota: Prot., e Conv., lê-se Protocolo e Convênio respectivamente

Fonte: BRASIL.CONFAZ

.

## ANEXO G – CONVÊNIO CONFAZ ICMS 45/99

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados, nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores, localizados em seus territórios, que efetuem venda porta-a-porta a consumidor final, promovidas por empresas que se utilizem do sistema de marketing direto para comercialização dos seus produtos, a atribuir ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas pelo revendedor.

§ 1º O disposto no "caput" aplica-se também às saídas interestaduais que destinem mercadorias a contribuinte inscrito.

§ 2º O disposto no caput e no parágrafo anterior aplica-se também nas hipóteses em que o revendedor, em lugar de efetuar a venda porta-a-porta, o faça em banca de jornal e revista.

Cláusula segunda As regras relativas à operacionalização da sistemática de que trata a cláusula anterior serão fixadas pela unidade federada de destino da mercadoria.

Cláusula terceira A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço de venda ao consumidor, constante de tabela estabelecida por órgão competente ou, na falta desta, o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão, acrescido em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço.

Parágrafo único. Na falta dos valores de que trata o "caput", a base de cálculo será àquela definida na legislação da unidade da Federação de destino das mercadorias.

Cláusula quarta A nota fiscal emitida pelo sujeito passivo por substituição para documentar operações com os revendedores conterà, em seu corpo, além das exigências previstas na cláusula segunda do Ajuste SINIEF 04/93, de 9 de dezembro de 1993, a identificação e o endereço do revendedor para o qual estão sendo remetidas as mercadorias.

Cláusula quinta O trânsito de mercadorias promovido pelos revendedores será acobertado pela nota fiscal emitida pelo sujeito passivo por substituição, acompanhada de documento comprobatório da sua condição.

Cláusula sexta Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a adotar este regime de substituição tributária também para as operações internas realizadas nas mesmas condições previstas neste convênio.

Cláusula sétima Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de outubro de 1999, ficando revogado o Convênio ICMS 75/94, de 30 de junho de 1994.

João Pessoa, PB, 23 de julho de 1999.

•

**ANEXO H - Evolução no Número de Convênios e Protocolos – Assinados no Âmbito do  
CONFAZ – 2010-2006**

Anos	2006	2007	2008	2009	2010
Modalidades					
Protocolos	53	102	134	230	206
Convênios	167	150	160	121	199
Totais	220	252	294	351	405

Fonte: BRASIL.CONFAZ

**ANEXO I - Arrecadação do ICMS– Participação Relativa Por Região 2010- 1996 – (Em %)**

REGIÃO	NORTE	NORDESTE	SUDESTE	SUL	CENTRO-OESTE	BRASIL
ANO						
1996	4,5	13,0	60,4	16,0	6,1	100
1997	4,5	13,1	60,5	14,9	7,0	100
1998	4,3	13,7	60,3	15,1	6,6	100
1999	4,1	13,5	59,7	15,3	7,3	100
2000	4,5	13,8	58,7	15,5	7,4	100
2001	4,7	13,8	58,1	15,9	7,5	100
2002	4,9	14,4	56,5	16,3	7,9	100
2003	5,2	14,3	54,8	17,1	8,5	100
2004	5,3	14,6	54,9	16,4	8,8	100
2005	5,5	14,6	54,6	16,7	8,6	100
2006	5,6	15,1	55,0	15,8	8,4	100
2007	5,6	14,8	55,5	15,5	8,6	100
2008	5,6	14,4	55,9	15,5	8,6	100
2009	5,6	14,8	55,2	15,7	8,7	100
2010	5,7	15,1	55,2	15,6	8,4	100
Média	5,0	14,2	56,8	15,8	7,9	100

Fonte:BRASIL. CONFAZ

**ANEXO J - PROTOCOLO CONFAZ ICMS 192, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2009**  
**(atualizado, até fev/2012)**

- Publicado no DOU de 21.12.09, pelo Despacho 663/09.
- Alterado pelos Prots. ICMS 06/10, 42/10, 184/10
- Adesão do RS, pelo Prot. ICMS 13/11, efeitos a partir de 01.06.11.
- Adesão do PR, pelo Prot. ICMS 16/11, efeitos a partir de 01.06.11.
- Adesão do AP, pelo Prot. ICMS 121/11, efeitos a partir de 06.01.12.

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos.

Os Estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro e de Santa Catarina, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários de Fazenda, em Gramado, RS, no dia 11 de dezembro de 2009, considerando o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966), e no art. 9º da Lei Complementar n. 87/96, de 13 de setembro de 1996, e o disposto nos Convênios ICMS 81/93, de 10 de setembro de 1993, e 70/97, de 25 de julho de 1997, resolvem celebrar o seguinte

**PROT O C O L O**

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM/SH, destinadas aos Estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro ou Santa Catarina, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto no “caput” aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

Cláusula segunda O disposto neste protocolo não se aplica:

I - às transferências promovidas pelo industrial para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, exceto varejista;

II - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;

III - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição que seja fabricante da mesma mercadoria;

IV - às operações interestaduais destinadas a contribuinte detentor de regime especial de tributação que lhe atribua a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária pelas saídas de mercadorias que promover.

§ 1º Na hipótese desta cláusula, a sujeição passiva por substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário, devendo tal circunstância ser indicada no campo "Informações Complementares" do respectivo documento fiscal.

§ 2º Na hipótese de saída interestadual em transferência com destino a estabelecimento distribuidor, atacadista ou depósito, o disposto no inciso I somente se aplica se o estabelecimento destinatário operar exclusivamente com mercadorias recebidas em transferência do remetente.

Cláusula terceira A base de cálculo do imposto, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço único ou máximo de venda a varejo fixado pelo órgão público competente.

§ 1º Inexistindo o valor de que trata o “caput”, a base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada (“MVA Ajustada”), calculado segundo a fórmula “MVA ajustada = [(1+ MVA ST original) x (1 - ALQ inter) / (1- ALQ intra)] -1”, onde:

I – “MVA ST original” é a margem de valor agregado indicada no Anexo Único deste protocolo;

II – “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

III – “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou ao percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino, nas operações com as mesmas mercadorias listadas no Anexo Único.

§ 2º Na hipótese de a “ALQ intra” ser inferior à “ALQ inter”, deverá ser aplicada a “MVA – ST original”, sem o ajuste previsto no § 1º.

§ 3º Na impossibilidade de inclusão do valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente a essas parcelas será efetuado pelo estabelecimento destinatário, acrescido dos percentuais de margem de valor agregado previstos nesta cláusula.

Cláusula quarta O imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas a consumidor final na unidade federada de destino, sobre a base de cálculo prevista neste protocolo, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pela operação própria do remetente, desde que corretamente destacado no documento fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de remetente optante pelo regime tributário diferenciado e favorecido de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, o valor a ser deduzido a título de operação própria observará o disposto na regulamentação do Comitê Gestor do Simples Nacional.

Cláusula quinta O imposto retido pelo sujeito passivo por substituição regularmente inscrito no cadastro de contribuintes na unidade federada de destino será recolhido até o dia 9 (nove) do mês subsequente ao da remessa da mercadoria, mediante Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE, na forma do Convênio ICMS 81/93, de 10 de setembro de 1993, ou outro documento de arrecadação autorizado na legislação da unidade federada destinatária.

Cláusula sexta Fica condicionada a aplicação deste Protocolo à mercadoria para a qual exista previsão da substituição tributária na legislação interna do Estado signatário de destino.

§ 1º Os Estados signatários deverão observar, em relação às operações internas com as mercadorias mencionadas no Anexo Único, as mesmas regras de definição de base de cálculo e as mesmas margens de valor agregado previstas neste protocolo.

§ 2º Os Estados signatários acordam em adequar as margens de valor agregado ajustadas para equalizar a carga tributária em razão da diferença entre a efetiva tributação da operação própria e a alíquota interna na unidade federada destinatária, com relação às entradas de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

§ 3º Os Estados signatários comprometem-se em não aplicar margem de valor agregado inferior às previstas neste protocolo, tanto nas operações internas como nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas no Anexo Único, provenientes de outros Estados não signatários deste protocolo.

Cláusula sétima Este protocolo poderá ser denunciado, em conjunto ou isoladamente, pelos signatários, desde que comunicado com antecedência mínima de 30 (trinta) dias.

Cláusula oitava Este protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de março de 2010.

#### ANEXO ÚNICO

Item	NCM/SH	DESCRIÇÃO	MVA (%)
			ORIGINAL
1.	7321.11.00 7321.81.00 7321.90.00	Fogões de cozinha de uso doméstico e suas partes	38,98
2.	8418.10.00	Combinações de refrigeradores e congeladores ("freezers"), munidos de portas exteriores separadas	37,54
3.	8418.21.00	Refrigeradores do tipo doméstico, de compressão	34,49
4.	8418.29.00	Outros refrigeradores do tipo doméstico	48,45
5.	8418.30.00	Congeladores ("freezers") horizontais tipo arca, de capacidade não superior a 800 litros	41,51
6.	8418.40.00	Congeladores ("freezers") verticais tipo armário, de capacidade não superior a 900 litros	40,84
7.	8418.50.10 8418.50.90	Outros congeladores ("freezers")	37,22
8.	8418.69.31	Bebedouros refrigerados para água	28,11
9.	8418.69.9	Mini Adegas e similares	25,91
10.	8418.69.99	Máquinas para produção de gelo	50,54
11.	8418.99.00	Partes dos Refrigeradores, Congeladores e Mini Adegas, descritos nos itens 8418.10.00, 8418.21.00, 8418.29.00, 8418.30.00, 8418.40.00, 8418.50.10, 8418.50.90, 8418.69.9 e 8418.69.99	40,84
12.	8421.12	Secadoras de roupa de uso doméstico	27,59
13.	8421.19.90	Outras secadoras de roupas e centrífugas para uso doméstico	37,22
14.	8421.9	Partes das secadoras de roupas e centrífugas de uso doméstico e dos aparelhos para filtrar ou depurar água, descritos nas	27,85



		subposições 8421.12, 8421.19.90 e 8418.69.31	
15.	8422.11.00 8422.90.10	Máquinas de lavar louça do tipo doméstico e suas partes	41,96
16.	8443.31	Máquinas que executem pelo menos duas das seguintes funções: impressão, cópia ou transmissão de telecópia (fax), capazes de ser conectadas a uma máquina automática para processamento de dados ou a uma rede	26,19
17.	8443.32	Outras impressoras, máquinas copiadoras e telecopiadores (fax), mesmo combinados entre si, capazes de ser conectados a uma máquina automática para processamento de dados ou a uma rede	34,82
18.	8443.99	Outras máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42; e de outras impressoras, máquinas copiadoras e telecopiadores (fax), mesmo combinados entre si, suas partes e acessórios	32,34
19.	8450.11	Máquinas de lavar roupa, mesmo com dispositivos de secagem, de uso doméstico, de capacidade não superior a 10 kg, em peso de roupa seca, inteiramente automáticas	31,06
20.	8450.12	Outras máquinas de lavar roupa, mesmo com dispositivos de secagem, de uso doméstico, com secador centrífugo incorporado	38,58
21.	8450.19	Outras máquinas de lavar roupa, mesmo com dispositivos de secagem, de uso doméstico	31,28
22.	8450.20	Máquinas de lavar roupa, mesmo com dispositivos de secagem, de uso doméstico, de capacidade superior a 10 kg, em peso de roupa seca	31,70
23.	8450.90	Partes de máquinas de lavar roupa, mesmo com dispositivos de secagem, de uso doméstico	31,49
24.	8451.21.00	Máquinas de secar de uso doméstico, de capacidade não superior a 10kg, em peso de roupa seca	32,01
25.	8451.29.90	Outras máquinas de secar de uso doméstico	48,07
26.	8451.90	Partes de máquinas de secar de uso doméstico	40,04
27.	8452.10.00	Máquinas de costura de uso doméstico	44,08
28.	8471.30	Máquinas automáticas para processamento de dados, portáteis, de peso não superior a 10kg, contendo pelo menos uma unidade central de processamento, um teclado e uma tela	24,43
29.	8471.4	Outras máquinas automáticas para processamento de dados	38,73
30.	8471.50.10	Unidades de processamento, de pequena capacidade, exceto as das subposições 8471.41 ou 8471.49.00, podendo conter, no mesmo corpo, um ou dois dos seguintes tipos de unidades: unidade de memória, unidade de entrada e unidade de saída; baseadas em microprocessadores, com capacidade de instalação, dentro do mesmo gabinete, de unidades de memória da subposição 8471.70, podendo conter múltiplos conectores de expansão ("slots"), e valor FOB inferior ou igual a US\$ 12.500,00, por unidade	22,03
31.	8471.60.5	Unidades de entrada, exceto as das subposições 8471.60.54	49,61

32.	8471.60.90	Outras unidades de entrada ou de saída, podendo conter, no mesmo corpo, unidades de memória	37,22
33.	8471.70	Unidades de memória	34,45
34.	8471.90	Outras máquinas automáticas para processamento de dados e suas unidades; leitores magnéticos ou ópticos, máquinas para registrar dados em suporte sob forma codificada, e máquinas para processamento desses dados, não especificadas nem compreendidas em outras posições.	27,12
35.	8473.30	Partes e acessórios das máquinas da posição 84.71	32,39
36.	8504.3	Outros transformadores, exceto os produtos classificados nas subposições 8504.33.00 e 8504.34.00	42,49
37.	8504.40.10	Carregadores de acumuladores	58,46
38.	8504.40.40	Equipamentos de alimentação ininterrupta de energia (UPS ou "no break")	36,26
39.	85.08	Aspiradores	34,13
40.	85.09	Aparelhos eletromecânicos de motor elétrico incorporado, de uso doméstico e suas partes	41,66
41.	8509.80.10	Enceradeiras	43,81
42.	8516.10.00	Chaleiras elétricas	48,40
43.	8516.40.00	Ferros elétricos de passar	42,97
44.	8516.50.00	Fornos de microondas	30,78
45.	8516.60.00	Outros fornos; fogareiros (incluídas as chapas de cocção), grelhas e assadeiras	33,60
46.	8516.71.00	Outros aparelhos eletrotérmicos para uso doméstico – Cafeteiras	41,92
47.	8516.72.00	Outros aparelhos eletrotérmicos para uso doméstico – Torradeiras	30,01
48.	8516.79	Outros aparelhos eletrotérmicos para uso doméstico	37,87
49.	8516.90.00	Partes das chaleiras, ferros, fornos e outros aparelhos eletrotérmicos da posição 85.16, descritos nos itens 8516.10.00, 8516.40.00, 8516.50.00, 8516.60.00, 8516.71.00, 8516.72.00 e 8516.79	37,87
50.	8517.11	Aparelhos telefônicos por fio com unidade auscultador-microfone sem fio	38,55
51.	8517.12	Telefones para redes sem fio, exceto celulares e os de uso automotivo	21,54
52.	8517.18.9	Outros aparelhos telefônicos	40,53
53.	8517.62.5	Aparelhos para transmissão ou recepção de voz, imagem ou outros dados em rede com fio, exceto os das subposições 8517.62.51, 8517.62.52 e 8517.62.53	37,22
54.	85.18	Microfones e seus suportes; alto-falantes, mesmo montados nos seus receptáculos, fones de ouvido (auscultadores), mesmo	41,69

		combinados com microfone e conjuntos ou sortidos constituídos por um microfone e um ou mais alto-falantes, amplificadores elétricos de audiofrequência, aparelhos elétricos de amplificação de som; suas partes e acessórios. Exceto os de uso automotivo	
55.	85.19 85.22	Aparelhos de gravação de som; aparelhos de reprodução de som; aparelhos de gravação e de reprodução de som; partes e acessórios. Exceto os de uso automotivo	41,69
56.	8519.81.90	Outros aparelhos de gravação de som; aparelhos de reprodução de som; aparelhos de gravação e de reprodução de som; partes e acessórios. Exceto os de uso automotivo	27,52
57.	8521.90.90	Outros aparelhos videofônicos de gravação ou de reprodução, mesmo incorporando um receptor de sinais videofônicos	23,97
58.	8523.51.10	Cartões de memória ("memory cards")	49,68
59.	8525.80.29	Câmeras fotográficas digitais e câmeras de vídeo e suas partes	40,26
60.	85.27	Aparelhos receptores para radiodifusão, mesmo combinados num mesmo invólucro, com um aparelho de gravação ou de reprodução de som, ou com um relógio, exceto os classificados na subposição 8527.2 que sejam de uso automotivo	37,22
61.	8528.51.20	Outros monitores dos tipos utilizados exclusiva ou principalmente com uma máquina automática para processamento de dados da posição 84.71, policromáticos	37,60
62.	8528.49.29 8528.59.20  8528.61.00  8528.69	Monitores e projetores que não incorporem aparelhos receptores de televisão, policromáticos	37,22
63.	8528.7	Aparelhos receptores de televisão, mesmo que incorporem um aparelho receptor de radiodifusão ou um aparelho de gravação ou reprodução de som ou de imagens - Televisores de CRT (tubo de raios catódicos)	42,00
64.	8528.7	Aparelhos receptores de televisão, mesmo que incorporem um aparelho receptor de radiodifusão ou um aparelho de gravação ou reprodução de som ou de imagens - Televisores de Plasma	29,06
65.	8528.7	Outros aparelhos receptores de televisão não dotados de monitores ou display de vídeo	34,22
66.	9006.10.00	Câmeras fotográficas dos tipos utilizadas para preparação de clichês ou cilindros de impressão	37,22
67.	9006.40.00	Câmeras fotográficas para filmes de revelação e copiagem instantâneas	37,22
68.	9018.90.50	Aparelhos de diatermia	37,22
69.	9019.10.00	Aparelhos de massagem	37,22

70.	9032.89.11	Reguladores de voltagem eletrônicos	36,89
71.	9504.10	Jogos de vídeo dos tipos utilizáveis com receptor de televisão	29,67
72.	8517.62.1	Multiplexadores e concentradores	37
73.	8517.62.22	Centrais automáticas privadas, de capacidade inferior ou igual a 25 ramais	37
74.	8517.62.39	Outros aparelhos para comutação	37
75.	8517.62.4	Roteadores digitais, em redes com ou sem fio	37
76.	8517.62.62	Aparelhos emissores com receptor incorporado de sistema troncalizado ("trunking"), de tecnologia celular	37
77.	8517.62.9	Outros aparelhos de recepção, conversão e transmissão ou regeneração de voz, imagens ou outros dados, incluindo os aparelhos de comutação e roteamento	37
78.	8517.70.21	Antenas próprias para telefones celulares portáteis, exceto as telescópicas	37
79	8523.52.00	Cartões inteligentes ("smart cards")	37,22

**ANEXO L - PROTOCOLO ICMS 15, DE 23 DE ABRIL DE 2007 (atualizado, fev/2010)**

- Publicado no DOU de 10.05.07, pelo Despacho nº 31/07.
- Retificação no DOU de 22.05.07.
- Alterado pelo Prot. ICMS 16/07, 23/07.
- Adesão de AL pelo Prot. ICMS 38/07, efeitos a partir de 01.08.07.
- Retificação no DOU de 08.12.09.

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos eletrodomésticos, eletroeletrônicos e equipamentos de informática.

**Os Estados de Mato Grosso do Sul e São Paulo**, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários de Estado de Fazenda, reunidos em São Paulo, SP, no dia 23 de abril de 2007, considerando o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966), e no art. 9º da Lei Complementar n. 87/96, de 13 de setembro de 1996, resolvem celebrar o seguinte

**P R O T O C O L O**

**Cláusula primeira** Nas operações interestaduais com os produtos relacionados no Anexo Único com a respectiva classificação na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, destinadas ao Estado de Mato Grosso do Sul, por importador ou industrial fabricante, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subseqüentes ou à entrada para uso ou consumo do destinatário.

Parágrafo único. Para efeito desta cláusula, é obrigatória a inscrição do estabelecimento remetente no Cadastro de Contribuintes do Estado de Mato Grosso do Sul.

**Cláusula segunda** O regime de que trata este protocolo não se aplica:

I - à transferência da mercadoria entre estabelecimentos da empresa industrial ou importadora;

II - às operações entre importadores ou industriais, qualificados como sujeitos passivos por substituição em relação à mesma mercadoria.

Parágrafo único. Na hipótese desta cláusula, a substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário que promover a saída da mercadoria para estabelecimento de pessoa diversa.

**Cláusula terceira** A base de cálculo, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente, ou na falta deste, o preço sugerido ao público pelo fabricante ou importador, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço.

Parágrafo único. Na hipótese de não haver preço máximo ou sugerido de venda a varejo fixado nos termos do “caput” desta cláusula, a base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, dos percentuais de MVA previstos no Anexo Único deste protocolo.

**Cláusula quarta** O imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas no Estado de Mato Grosso do Sul, sobre a base cálculo prevista neste protocolo, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pela operação própria do remetente.

**Cláusula quinta** O imposto retido pelo sujeito passivo por substituição será recolhido até o dia 9 (nove) do mês subsequente ao da remessa da mercadoria, mediante Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE, na forma do Convênio ICMS 81/93, de 10 de setembro de 1993, ou através de Documento de Arrecadação do Estado de Mato Grosso do Sul – DAEMS, disponível no *site* da Secretaria de Fazenda do Estado de Mato Grosso do Sul ([www.sefaz.ms.gov.br](http://www.sefaz.ms.gov.br)).

**Cláusula sexta** O sujeito passivo por substituição informará à Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso do Sul, até o dia 15 (quinze) de cada mês, o montante das operações abrangidas por este protocolo, efetuadas no mês anterior, bem como o valor do imposto retido.

**Cláusula sétima** Este Protocolo poderá ser denunciado, em conjunto ou isoladamente, pelos signatários, desde que comunicado com antecedência mínima de 30 (trinta) dias.

Nova redação dada a cláusula oitava pelo Prot. ICMS 16/07, efeitos a partir de 06.06.07.

**Cláusula oitava** Este protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo seus efeitos a partir de 1º de julho de 2007.

Redação original, efeitos até 05.06.07.

Cláusula oitava Este protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo seus efeitos a partir de 1º de junho de 2007.

ITEM	PRODUTO/DESCRIÇÃO	NBM	MVA
I	Ventiladores de mesa, de pé, de parede, de teto ou de janela, com motor elétrico incorporado de potência não superior a 125W	8414.51	70%
II	Coifas (exaustores*) com dimensão horizontal máxima não superior a 120cm	8414.60.00	65%
III	Máquinas e aparelhos de ar-condicionado <b>e depuradores</b>	8415.10	55%
IV	Refrigeradores de tipo doméstico e Freezers	<b>8418.10</b>	
		8418.2	70%
		8418.30	
		8418.40	
V	Secadores de roupa , aparelhos para filtrar ou depurar água	8421.12	
		8421.21.00	60%
		8421.22.00	
VI	Máquinas de lavar louça	8422.11.00	40%
VII	Balanças para pessoas	8423.10.00	60%
VIII	Máquinas de lavar roupa	84.50.11.00	
		8450.12.00	65%
		84.50.19.00	
IX	Máquinas de secar	8451.21.00	65%
X	Máquinas de costura	8452.10.00	60%
XI	Aparelhos eletromecânicos de motor elétrico incorporado	8509	65%
XII	Aparelhos de barbear, cortar cabelo ou tosquiado, depilar	8510.10.00	
		8510.20.00	60%
		8510.30.00	

XIII	Aparelhos eletrotérmicos	8516.3 8516.40.00 8516.50.00 8516.60.00 8516.7	65%
XIV	Aparelho de reprodução de som	8519.81.10	60%
XV	Aparelhos videofônicos de gravação ou reprodução	8521.90.10 8521.90.90 8527	65%
XVI	Aparelhos receptores de televisão, monitores e projetores de vídeo	8528	55%
XVII	Máquinas automáticas para processamento de dados	8471	30%
XVIII	Impressoras	8443.3	60%
XIX	Câmeras fotográficas digitais e câmeras de vídeo	8525.80.2	65%
XX	Aparelhos para cozinhar e aquecedores de pratos, a gás	7321.11.00	60%”

**ANEXO M - Segmentos De Produtos Sujeitos Ao Regime Da Substituição Tributária Dezembro/2011**

Aguardente
Aparelho de barbear, lâmina de barbear descartável e isqueiro
Aparelhos celulares
Artefatos de uso doméstico
Artigos de papelaria
Bebidas quentes
Bicicletas
Brinquedos
Cerveja, refrigerantes, bebidas eletrolíticas, água mineral ou potável e gelo
Cigarros e outros produtos derivados do fumo
Cimento
Côco Verde "in natura"
Combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo
Cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador
Disco fonográfico, fita virgem ou gravada e outros suportes para reprodução ou gravação de som ou imagem
Energia elétrica e sucessivas operações internas
Energia elétrica não destinada à comercialização ou industrialização
Ferramentas
Filme fotográfico e cinematográfico e "slide"
GLP derivado de Gás Natural
Instrumentos musicais
Lâmpadas, reator e "starter"
Máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos
Máquinas ou outras ferramentas
Massas alimentícias, biscoitos, bolachas, bolos, pães e outros derivados de farinha de trigo
Materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno
Materiais de limpeza
Materiais elétricos
Mercadorias destinadas a revendedores não inscritos para venda porta-a-porta
Motocicletas e ciclomotores
Peças, componentes e acessórios para autopropulsados
Pilhas e baterias elétricas
Pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha
Produtos alimentícios
Produtos de colchoaria
Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos
Produtos farmacêuticos, soros e vacinas de uso humano
Rações tipo "pet" para animais domésticos
Sorvete e preparados para fabricação de sorvete em máquina
Telhas, cumeeiras, caixas d'água de cimento, amianto e fibro cimento
Tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química
Trigo em grão e farinha de trigo
Veículos automotores
Vinhos e sidras

Fonte: BRASIL.CONFAZ