

ESAF - ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA  
CURSO DE INTEGRAÇÃO ECONÔMICA E DIREITO INTERNACIONAL FISCAL.

**TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS NO BRASIL:  
EVOLUÇÃO E PERSPECTIVAS**

BRASÍLIA – DF  
2005

**RAIMUNDO ELOI DE CARVALHO**

**TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS NO BRASIL:  
EVOLUÇÃO E PERSPECTIVAS**

Monografia apresentada por ocasião da conclusão do “Curso de Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal” – Convênio ESAF/GZT, em nível de pós-graduação, realizado na ESAF, sob orientação do Prof. Vasco Branco Guimarães.

**BRASÍLIA – DF**

**2005**

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	3
1) A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS. ....	7
1.1) Considerações gerais.....	7
1.2) Tributos seletivos ou especiais sobre o consumo .....	8
1.3) Tributos gerais sobre o consumo .....	9
2) O IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO - IVA.....	10
2.1) Origem e expansão do IVA.....	10
2.2) Os tipos de IVA. ....	12
2.3) Princípios interjurisdicionais ou de origem e destino. ....	12
2.4) O IVA na União Européia .....	15
2.4.1) Implantação do IVA: 1ª 2ª Directivas, 11/04/1967.....	15
2.4.2) Uniformização da Base Tributável: 6ª Diretiva, 17/05/1977.....	17
2.4.3) A abolição das fronteiras fiscais e a criação do mercado interno comunitário.....	18
3) A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS NO BRASIL.....	22
3.1) Histórico: Evolução do Sistema Tributário a partir da Constituição de 1967.....	22
3.1.1) Constituição Federal de 1967 .....	22
3.1.2) Constituição Federal de 1988 e modificações posteriores.....	27
3.1.2.1) Ampliação da Base do ICM .....	29
3.1.2.2) Transferências Constitucionais .....	30
3.1.2.3) Contribuições federais .....	31
3.2) Não-cumulatividade: Tributação sobre o valor agregado .....	34
3.2.1) IPI e ICM/ICMS.....	34
3.2.2) PIS/PASEP e COFINS.....	36
3.2.3) Imposto sobre produtos industrializados (IPI).....	38
3.2.3.1) Fato Gerador : O imposto incide sobre produtos industrializados de origem nacional ou estrangeira e, desta forma, o momento de incidência ou o fato gerador se materializa com:.....	38
3.2.3.2) Base de Cálculo.....	39
3.2.3.3) Alíquotas .....	39
3.2.3.4) Contribuinte.....	40
3.2.3.5) Periodicidade de apuração e recolhimento do imposto.....	40
3.2.3.6) Participação na arrecadação .....	40
3.2.4) Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicações -ICMS .....	42
3.2.4.1) Fato Gerador e Base de Cálculo.....	43
3.2.4.2) Alíquotas .....	44
3.2.4.3) Administração do imposto .....	47
3.3) Cumulatividade .....	58
3.3.1) Considerações gerais.....	58
3.3.2) Finsocial/Cofins .....	60

3.3.3)	Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS .....	63
3.4)	Evolução da Arrecadação dos Tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços .....	65
3.4.1)	Carga Tributária: Bens e Serviços e Outros.....	66
3.4.2)	Bens e Serviços: Cumulatividade e Não cumulatividade.....	66
3.4.3)	Bens e Serviços: Não cumulatividade .....	67
3.4.4)	Bens e Serviços: Cumulatividade.....	67
4)	<b>PRINCIPAIS PROPOSTAS DE REFORMA VISANDO À MUDANÇA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL .....</b>	<b>68</b>
4.1)	Considerações Gerais.....	68
4.2)	Principais propostas.....	69
4.2.1)	1988: Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativa, da Secretaria de Planejamento da Presidência da República – Cretad. ....	69
4.2.2)	1992: Comissão Executiva da Reforma Fiscal (CERF), criada pelo governo Collor e presidida pelo advogado Ary Oswaldo Matos Filho.....	70
4.2.3)	1995: Proposta de Emenda Constitucional – PEC nº 175/95.....	72
4.2.4)	2003 – A Reforma Tributária no Governo Lula: PEC nº 41/03 .....	82
	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>87</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>92</b>
	<b>ANEXOS .....</b>	<b>95</b>

## INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objetivo fazer uma análise da evolução sobre a tributação do consumo de bens e serviços no Brasil enfocando, especificamente, os seguintes impostos e contribuições: a) Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; b) Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM e seu substituto o ICMS; c) Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS; d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins; e) Contribuição para o Pis/Pasep. São esses tributos que gravam de forma mais efetiva as transações envolvendo bens e serviços.

A análise tem como ponto de partida a reforma efetuada no sistema tributário em 1967 que introduziu o princípio da não-cumulatividade e está estruturada nos seguintes tópicos principais: 1) Descrição sobre a tributação do consumo de bens e serviços de forma geral; 2) O Imposto sobre o valor agregado – IVA, com destaque para sua implantação e evolução na União Européia; 3) A tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil enfocando, separadamente, a tributação não - cumulativa e cumulativa; 4) Principais Propostas de Reforma na tributação do consumo.

A produção e a circulação de bens e serviços impõem desafios crescentes aos sistemas tributários em todo mundo, na medida em que as transações comerciais são cada vez mais facilitadas, quer seja pela via dos acordos internacionais, pela organização em blocos de países visando à integração de mercados, pelo acelerado processo de globalização ou ainda, pelo desenvolvimento da informática e das comunicações, permitindo a aquisição de mercadorias e serviços em qualquer parte do mundo.

A base econômica formada pelo conjunto de transações efetuadas nesse meio constitui uma das fontes mais importantes na geração de receitas públicas. Não menos importante deve ser a forma de atuação do sistema tributário, no sentido de gravar essa base e assim extrair as receitas necessárias ao funcionamento do estado, porém, sem causar danos ao fluxo normal das atividades, especialmente no que tange à concorrência e à competitividade, ou seja, da forma mais neutra possível.

A neutralidade, como princípio de tributação, é fundamental no processo produtivo. Nesse sentido, Gassen (2004)<sup>1</sup> esclarece que *“o tributo é neutro quando não induz modificações no comportamento econômico de quem produz, de quem vende e de quem*

---

<sup>1</sup> Valcir Gassen. A tributação do Consumo. Ed. Momento Atual. 2004. Florianópolis – 2004. p.122.

*compra*”. Está associada, também, aos conceitos de cumulatividade e não-cumulatividade intrínsecos à tributação plurifásica do ciclo produtivo, envolvendo desde a matéria prima, a produção e a distribuição ao consumo.

Por tributação cumulativa ou em cascata, entende-se a incidência, em cada fase, sem dedução do montante incorrido na fase anterior. Dessa forma, o tributo vai incidindo sobre ele mesmo de tal modo que, ao final do ciclo, torna-se impossível determinar, com precisão, a carga tributária embutida no preço da mercadoria. Portanto, atuando de forma não neutra, induz os agentes econômicos a buscar formas de organização da produção no sentido de reduzir, por esse meio, a tributação. Essa falta de transparência na identificação do montante do tributo ao longo da cadeia produtiva gera problemas nas transações internacionais, na medida em que dificulta o necessário ajustamento fiscal de fronteira para isolar, do preço final dos produtos exportados, a carga incidente em todo ciclo.

Quanto à tributação não-cumulativa, ocorre incidência também em todas as fases, porém, deduz-se o montante de imposto incorrido na fase anterior, de modo a desonerar a produção e transferir a carga ao consumo final, ou seja, o tributo incide sempre sobre o valor agregado em cada fase. Assim, entende-se que a neutralidade fiscal está presente, tendo em vista que qualquer que seja o tamanho do ciclo produtivo, o valor do tributo a recolher guarda proporcionalidade com o preço dos bens e serviços. Essa modalidade facilita os ajustamentos fiscais de fronteira e, por essa razão, contribui para minimizar os atritos de ordem tributária nas relações comerciais e de integração com outros países.

Em que pese os problemas decorrentes da tributação cumulativa para o processo produtivo, foi somente a partir de 1954 que essa forma impositiva começou, efetivamente, a sair de cena. Tal fato ocorreu, inicialmente, com a experiência isolada da França, e, posteriormente, já na década de 60, por iniciativa da Comunidade Européia.

Foi então iniciado, nesse período, o processo de reforma mais importante já ocorrido na tributação do consumo de bens e serviços em todo o mundo. A Comunidade Européia, em fase inicial de processo de integração e necessitando harmonizar os tributos indiretos sobre o consumo, impôs a todos os Estados-membros, a adoção de um Imposto sobre o Valor Agregado – IVA, incidente desde a produção até o varejo e incorporando os bens e serviços. Esse novo imposto, ou essa nova forma de tributar o consumo, atendia ao princípio de neutralidade, indispensável na concretização do objetivo principal da Comunidade, qual seja, o de formar um mercado comum, nos moldes de um mercado interno.

Cabe ressaltar que nesse mesmo período, o Brasil efetuou uma reforma no sistema tributário, tendo como ponto central a introdução do princípio da não-cumulatividade, que conferiu aos recém criados, Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, a condição de impostos incidentes sobre o valor agregado. Aqui, a implantação ocorreu de forma diversa da Europa. A titularidade dos impostos sobre o consumo de bens e serviços, criados com a reforma, foi atribuída aos três entes federados, ou seja, a União, com o IPI, os Estados e o Distrito Federal, com o ICM e aos Municípios coube o Imposto sobre Serviços (ISS). A este último não foi estendido o princípio da não-cumulatividade.

A opção pela tributação sobre o valor agregado, relativamente ao consumo de bens e serviços, comprovou ser a forma mais adequada haja vista a sua consolidação e expansão verificada em todos os continentes. Conforme levantamento efetuado pelo Fundo Monetário Internacional – FMI<sup>2</sup>, desde o período da sua implantação até abril de 2001, o IVA encontrava-se presente em 123 países, representando 66,5% do total de países do mundo, com renda *per capita* significando mais do que o dobro em relação aos países sem IVA. Com o alargamento da União Européia, completado em 2004, o número de países com IVA aumentou, em razão da exigência de adesão ao sistema comum do IVA, para aqueles que ainda não o haviam adotado.

A mudança no sistema tributário brasileiro, em 1967, significou uma quebra de paradigma na medida em que, com a implementação do princípio da não-cumulatividade, introduziu um conceito novo e considerado moderno na tributação do consumo. Entretanto, a forma como foi implementada a mudança, com fragmentação da base e titularidade distribuída entre os entes federados, especialmente com destinação do principal imposto, o ICM, aos Estados, tem sido apontada como a principal causa dos problemas gerados na administração desse imposto e de empecilhos ao aperfeiçoamento do sistema.

A reforma seguinte, em 1988, centrou o foco na ampliação das transferências constitucionais para Estados e Municípios e na concessão de competência exclusiva à União para instituir contribuições com finalidade específica. Com isso, para compensar a perda de arrecadação, a União efetivamente usou os poderes que a Constituição lhe outorgara. A partir de então, além da criação de novas contribuições, foi ampliada a alíquota do Finsocial/Cofins

---

<sup>2</sup> The Modern VAT. Liam Ebrill...(et al.). FMI – 2001. p.6 e 13

de 0,5% para 2%, entre os anos de 1988 e 1990, sendo ampliada para 3%, em fevereiro de 1999. Dessa forma, em razão do caráter cumulativo dessas contribuições, foram criadas as condições para o ressurgimento e ampliação da cumulatividade na tributação sobre o consumo de bens e serviços, que havia sido praticamente extinta na reforma anterior.

De fato, a tributação cumulativa, em especial no caso da Cofins, adquiriu importância significativa na arrecadação total dos tributos incidentes sobre bens e serviços e contribuiu, sob esse aspecto, para o equilíbrio orçamentário da União. Conforme dados contidos na Tabela III do anexo, essa participação passou de 1,37%, em 1970, para 35,62%, em 2003. Por outro lado, as pressões por mudanças na forma de incidência aumentavam na mesma proporção.

Com efeito, as pressões por reformas na tributação do consumo de bens e serviços se intensificaram logo após a aprovação da Constituição Federal de 1988 e a cumulatividade, presente na tributação das contribuições, foi um dos fatores. As principais propostas de reforma, apresentadas após esse período, estão elencadas, em ordem cronológica, no tópico nº 4 deste trabalho. Elas apontam, invariavelmente, na direção de maior racionalidade à tributação incidente sobre o consumo com a unificação das bases do IPI (União), do ICMS (Estados) e do ISS (Municípios), com vistas à formação de um imposto sobre o valor agregado de base ampla. Indicam também, a necessidade de reestruturar as contribuições tornando-as não-cumulativas.

Alguns resultados pontuais foram alcançados, como a flexibilização na utilização dos créditos para a apuração do ICMS, a desoneração do ICMS nas exportações e a introdução da não-cumulatividade parcial para o Pis/Pasep, em 2003, e para a Cofins, em 2004. A reforma mais abrangente, no entanto, foi dividida em etapas e continua sendo discutida no Congresso Nacional. Para tanto, foi definida uma pauta e estabelecido o calendário para sua efetivação. Começa em 2005, com a votação do regulamento único e a redução do número de alíquotas do ICMS para apenas cinco e encerra, em 2007, com a concretização da reforma que prevê a unificação do IPI, ICMS, ISS, Pis/Pasep e Cofins.



## 1) A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS.

### 1.1) Considerações gerais

A base econômica formada pela produção e distribuição ao consumo de bens e a prestação de serviços tem evoluído ao longo do tempo e, por essa razão, se constitui em uma das principais fontes de onde o Estado, por meio da tributação, extrai parte importante das receitas públicas. A opção pela imposição tributária a essa base é, em última análise, uma maneira de tributação indireta da renda utilizada para adquirir produtos e serviços. Em consequência, surgem discussões quanto à proporcionalidade mais adequada entre essas formas de tributação, direta ou indireta.

Adam Smith (1776)<sup>3</sup>, atribuiu a origem da tributação sobre os bens de consumo à impossibilidade de o Estado taxar direta e proporcionalmente a renda dos seus habitantes e, com isso, conseguir receitas suficientes para financiar suas despesas. Assim se expressou: *“Não sabendo como taxar direta e proporcionalmente a renda de seus habitantes, o Estado procura taxá-la indiretamente, tributando seus gastos, os quais se supõe serem, na maioria dos casos, mais ou menos proporcionais ao rendimento das pessoas”*.

Say (1803),<sup>4</sup> comenta que a opção pela tributação direta ou indireta é apenas um meio, embora não perfeito, de se conhecer a renda que se pretende atingir: *“Se fosse possível contar com a boa fé do contribuinte, bastaria empregar um único meio: perguntar-lhe quais são seus lucros anuais, qual é a sua renda. Nesse caso, não seria preciso nenhuma outra base para a fixação de sua contribuição. Haveria um só imposto, jamais imposto algum teria sido tão justo nem de arrecadação menos custosa”*.

O próprio autor, entretanto, reconhece que essa possibilidade só seria viável em pequenas comunidades e imposto moderado. A evolução da sociedade, no entanto, implica em relações cada vez mais complexas em todos os setores da atividade econômica. O desenvolvimento da indústria, do comércio e dos serviços requer do sistema tributário competência e criatividade para intervir, de modo a extrair as receitas de que o Estado

---

<sup>3</sup> Adam Smith. A Riqueza das Nações: investigação sobre sua natureza e suas causas; apresentação de Winston Fritsh; tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Abril Cultural. 1983. p.282.

<sup>4</sup> Jean-Baptiste Say. Tratado de Economia Política. Tradução de Balthazar Barbosa Filho. São Paulo: Abril Cultural.1983.p. 430.

necessita, porém, sem criar obstáculos à competitividade e ao desenvolvimento normal dessas atividades.

Assim, a tributação incidente sobre essa base tende a se adequar à especificidade e a utilidade dos produtos. Daí a classificação em tributos seletivos ou especiais e gerais.

## **1.2) Tributos seletivos ou especiais sobre o consumo**

O que caracteriza a incidência dessa modalidade de imposição tributária, em regra, é a seletividade, por se tratar de bens não essenciais, e também, a concentração da produção em reduzido número de agentes econômicos. Dadas essas características, a escolha dos bens a serem incorporados pode variar de país para país, porém, tradicionalmente, essa tributação incide sobre os seguintes produtos:

- Fumo;
- Bebidas;
- Automóveis; e
- Combustíveis.

Em muitos países os impostos especiais sobre o consumo específico de determinados bens, conhecidos como “*excises tax*”, são distintos dos impostos gerais. Com relação ao Brasil essa distinção não existe, porém, os princípios, quanto a essa forma de tributação, são observados, especialmente com respeito ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tendo em vista o caráter seletivo, como princípio constitucional, na aplicação desse imposto.

Além do objetivo fiscal, essa modalidade de tributação é orientada, também, por objetivos de natureza extra-fiscal. Dentre esses destacam-se: a) progressividade no consumo de bens de luxo ou supérfluos; b) redução do consumo, por intermédio de forte imposição seletiva; e c) proteção à saúde e meio ambiente, por intermédio de campanhas de desincentivo ao consumo (anti-fumo; anti-poluição).

A tributação por intermédio dos impostos especiais pode se dar tanto pela aplicação de alíquotas “*ad valorem*”, correspondente a um percentual sobre o valor da transação ou “*específicas*,” incidindo sobre a unidade de medida do produto. No Brasil, a fabricação de cigarros e bebidas é tributada, por intermédio do IPI, com alíquotas específicas.(R\$ x por maço ou por uma latinha de cerveja).

### 1.3) Tributos gerais sobre o consumo

Até serem disponibilizados ao consumidor final os bens passam por várias fases desde a produção e distribuição envolvendo a comercialização no atacado e no varejo. A tributação sobre esses bens segue a mesma linha e, por essa razão, os tributos aplicados podem ser divididos em monofásicos e plurifásicos conforme atinjam uma ou mais fases do ciclo produtivo.

Os tributos monofásicos caracterizam-se pela incidência em somente uma das fases do processo produtivo. Nesse sentido, embora não haja restrição quanto à escolha da fase, havendo opção por essa modalidade, o mais comum é que a incidência ocorra na fase final, ou seja, no varejo. Consegue-se, assim, com a aplicação de uma determinada alíquota sobre o valor final de venda, o mesmo resultado que se obtém com a aplicação dessa alíquota sobre o valor agregado em cada uma das fases. Porém, a preferência da grande maioria dos países, especialmente os países desenvolvidos, como será visto adiante, tem sido pela tributação plurifásica sobre o valor agregado. O único exemplo de país desenvolvido que optou por um imposto geral sobre o consumo de característica monofásica são os Estados Unidos da América. Trata-se do “**sales tax**” ou imposto sobre venda a varejo (IVV) cobrado pelos Estados americanos.

Ao contrário dos monofásicos, os tributos plurifásicos caracterizam-se pela incidência em todas as fases do processo produtivo podendo ocorrer de forma cumulativa ou sobre o valor agregado.

Na incidência cumulativa ou em cascata cada fase é tributada pelo seu valor integral sem descontar o montante recolhido na anterior. Assim, o tributo vai incidindo sobre ele mesmo, de tal modo que a carga tributária final de um determinado produto, com alíquota idêntica, pode ser diferente, dependendo do processo empregado na sua fabricação. Um tributo com essas características, enseja um processo de desorganização no sistema produtivo especialmente no tocante à competitividade.

As discussões quanto aos malefícios causados por essa forma de tributação vêm de longe. Nesse sentido, Say (1803)<sup>5</sup>, afirma que os piores impostos são aqueles que “prejudicam a reprodução” ou seja, consomem parte do capital voltado para a produção de outros bens.

---

<sup>5</sup> Say, Jean-Baptiste. Tratado de Economia Política - 1803. Tradução de Balthazar Barbosa Filho. São Paulo: Abril Cultural.1983. p. 425.

Para exemplificar, reproduz o que ele qualifica como “expressão feliz” de De Sismondi: *“tais impostos assemelham-se a um dízimo recolhido sobre as sementes ao invés de arrecadado sobre a colheita.”*

Na modalidade de incidência plurifásica sobre o valor agregado, o tributo incide em todas as fases desde a produção até o consumo, porém, ao tributar a fase seguinte, deduz-se o montante recolhido na fase anterior. Pela sua importância e predominância na tributação sobre o consumo, será analisado com mais detalhes em tópico específico a seguir.

## **2) O IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO - IVA**

### **2.1) Origem e expansão do IVA.**

Até o início da década de 50, a tributação sobre o consumo de bens e serviços se caracterizava pela aplicação de imposto plurifásico com incidência cumulativa ou em cascata. A partir de então, foram intensificados os esforços, especialmente no continente europeu, no sentido de encontrar uma solução que, mesmo mantendo a tributação em todas as fases, fosse capaz de compensar as fases intermediárias transferindo o encargo tributário ao consumidor final.

Esse processo teve início efetivamente em 1954 com a introdução, pela França, de um imposto com incidência não-cumulativa<sup>6</sup>, abrangendo as fases de produção e distribuição no atacado. Posteriormente, em 1960, a Comunidade Econômica Européia instituiu um Comitê Fiscal e Financeiro<sup>7</sup> que conforme Correia (1995)<sup>8</sup>, *“ao examinar a tributação relativamente às transações, concluiu pela necessidade de adotar um imposto neutro em relação ao comércio internacional e recomendou a adoção do imposto sobre o valor agregado, IVA”*. Tal recomendação, foi transformada em decisão implementada, em 1967, por intermédio da 1ª Diretiva sobre o IVA, que impôs a obrigatoriedade de todos os Estados-membros o adotarem, já ampliado desde a produção até o varejo.

---

<sup>6</sup> Taxe sur Valeur Ajoutée (TVA)

<sup>7</sup> Formado por dez peritos fiscais de conhecimento internacional e conhecido por Comitê Neumark, em alusão ao nome do seu presidente.

<sup>8</sup> Arlindo Correia. O IVA na União Européia – As dificuldades do Processo de Harmonização. Texto constante do livro “Reforma Tributária & Mercosul”. 1998. Ubaldo César Balthazar. (org.) – Belo Horizonte. Ed. Del Rey. p.224.

Assim, o Imposto sobre o Valor Agregado – IVA passou a se constituir em um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços incidente em todas as fases do ciclo econômico desde a produção ou importação até ao consumidor final dos bens e serviços. Tem, portanto, característica plurifásica, porém, distingue-se dos impostos cumulativos pela forma como é apurado o montante do imposto a ser recolhido ao Estado.

O método empregado para o cálculo do IVA, em regra, é o de *crédito do imposto* ou *método das faturas* pelo sistema *imposto contra imposto* e consiste, em resumo, nos seguintes passos: 1º) aplica-se a alíquota sobre o valor de todas as faturas emitidas, em determinado período, relativamente às vendas ou transmissões de bens e a prestação de serviços; 2º) deduz-se do montante do imposto apurado o montante do imposto constante das faturas recebidas dos fornecedores, durante o mesmo período, referentes à aquisição de bens e serviços; 3º) caso a diferença seja positiva, o valor deverá ser recolhido ao Estado. Caso seja negativa, constitui-se um crédito a favor do contribuinte que poderá ser utilizado para pagamento do imposto em períodos seguintes ou restituído ao contribuinte.

Após a decisão de implantação na União Européia, por recomendação do Comitê Neumark e com base no modelo já implementado na França, o IVA se expandiu para outros países, especialmente do continente americano seguindo iniciativa do Brasil que o implantara em 1967. Porém, foi a partir de 1990 que a expansão do IVA se tornou mais acelerada, notadamente pela adesão dos países da África e do Leste Europeu. Conforme estudo realizado pelo Fundo Monetário Internacional – FMI<sup>9</sup>, até abril de 2001, cerca de 66,5% dos países do Mundo haviam adotado o IVA.

O Quadro a seguir, elaborado com base nesse estudo, mostra a expansão do IVA, por Região, e a participação percentual do número de países com IVA em relação ao total de países de cada Região

---

<sup>9</sup> The Modern VAT – FMI. Liam Ebrill...et al. 2001

**Quadro 1**  
**Expansão do IVA: Número de Países em cada período e participação % em relação ao total de países da Região**

Regiões	1960-1979	1980-1989	1990-2001	Total de Países c/ IVA	Part. % s/ tot. de países.
Europa	12	04	26	42	97,7
América	12	04	06	22	81,5
África	02	06	25	33	51,6
Ásia/Outros	01	06	19	26	51,0
Total	27	20	76	123	66,5

Fonte: FMI – The Modern VAT. 2001

## 2.2) Os tipos de IVA.

O IVA pode ser classificado em três tipos, conforme o tratamento dado aos bens do ativo fixo ou bens de capital na apuração do imposto, ou seja, dedução integral, dedução relativa às despesas de depreciação ou não dedução. Com base nesses pressupostos pode-se estabelecer os seguintes tipos:

- a) **IVA – Consumo:** procura tributar efetivamente a despesa dos consumidores na aquisição dos bens. Desta forma, na apuração do imposto, são deduzidos integralmente todos os bens que compõem o ativo fixo;
- b) **IVA – Produto:** para o cálculo do imposto não se deduz o valor dos bens do ativo fixo nem o valor das depreciações incorridos no período. A opção por essa modalidade encerra uma certa cumulatividade vez que o produtor não consegue compensar o imposto relativo aos bens que não são revendidos e sim empregados na produção de outros bens;
- c) **IVA – Renda:** para cálculo do imposto, deduz-se o valor correspondente à depreciação dos bens do ativo fixo adquiridos no período considerado para a apuração do imposto.

## 2.3) Princípios interjurisdicionais ou de origem e destino.

Na tributação relativa às transações efetuadas entre contribuintes situados em Estados ou Países diferentes é fundamental o estabelecimento de elementos de conexão ou princípios interjurisdicionais relativamente ao local da tributação. No caso dos impostos diretos os elementos de conexão importantes são constituídos pelo princípio da fonte e da residência. Quanto aos impostos indiretos ou incidentes sobre o consumo, os elementos de conexão

relevantes são representados pelo princípio de tributação no Estado de origem e pelo princípio de tributação no Estado de destino.

Pelo princípio da tributação no Estado de origem, os bens e serviços são tributados no Estado onde são produzidos, independentemente de serem, ou não, consumidos neste ou em outro Estado. Nesse caso, as importações seriam isentas e as exportações tributadas.

Quanto ao princípio da tributação no Estado de destino, os bens e serviços são tributados no local de consumo, sendo irrelevante o local onde foram produzidos. Por esse princípio, as importações seriam tributadas e as exportações seriam isentas.

Cabe ressaltar, que no caso do comércio internacional, como regra geral e também para evitar que o peso dos tributos interfira na concorrência, é adotada a tributação no Estado de destino, ou seja, cabe ao Estado exportador entregar os bens e serviços livres de qualquer ônus tributário e ao Estado importador, a aplicação dos tributos internos. Para que esse equilíbrio se estabeleça da forma mais justa e equitativa possível é necessário efetuar ajustamento ou controle fiscal na fronteira. Com esse controle, procura-se garantir a restituição ao exportador da efetiva carga tributária aplicada ao bem, evitando-se, com isso, tanto o subsídio implícito nas exportações como a sobrecarga fiscal. Enquanto nas importações, cuida-se para que seja atribuída ao bem importado a mesma alíquota aplicada ao similar nacional.

Com isso, evidenciam-se duas características essenciais da tributação no Estado de destino:

1<sup>a</sup>) **necessidade da existência de fronteiras fiscais para permitir o ajustamento entre os sistemas tributários envolvidos.** Nesse sentido, a decisão de abolir as fronteiras fiscais entre os Estados-membros no processo de integração da União Européia foi acompanhada da opção pelo regime definitivo de tributação na origem. Este, por sua vez, não chegou a entrar em vigor, sendo substituído pelo regime transitório de tributação no destino que continua em vigência. Segundo Gassen (2004),<sup>10</sup> a resistência a essa mudança envolve questões de soberania tributária e estatal:

*“...pode-se perceber que na construção da União Européia os debates acerca dos princípios jurisdicionais de tributação acabam sempre por indicar que o que está em jogo é a soberania e o seu re-delineamento pela opção do princípio de origem*

---

<sup>10</sup> Valcir Gassen. A tributação do Consumo. 2004. Ed. Momento Atual. Florianópolis. 2004. p. 198

*restrito no espaço comunitário. Daí os apelos formulados de cooperação e mútua confiança entre as administrações tributárias, como elementos necessários para a passagem do regime transitório ao regime definitivo de tributação no Estado de origem. Este, além de designado como 'definitivo', é também conhecido por regime comunitário."*

Para minimizar as situações de fraude e evasão fiscal, passíveis de ocorrer ante a inexistência de fronteiras fiscais, a tributação no Estado de destino exige estreita cooperação e troca de informações entre as administrações tributárias. Nesse sentido, a União Européia instituiu um sistema informatizado de troca de informações entre as administrações tributárias, o VIES<sup>11</sup>, que permite aos Estados membros controlar a veracidade dos números de identificação atribuídos aos contribuintes, em todos os Estados membros, e as transações intracomunitárias efetuadas por esses contribuintes.

Guardadas as devidas proporções, o Brasil convive com situação idêntica à da União Européia quanto a livre circulação de mercadorias entre os vinte e sete Estados federados e os problemas decorrentes da tributação referente aos princípios de origem e destino, vez que o imposto que grava essas mercadorias, o ICMS, é de competência estadual. Aqui, são aplicados, nas transações interestaduais, tanto o princípio de origem quanto o de destino, ou seja, um regime misto. Por essa razão, para atenuar os problemas decorrentes da inexistência de fronteiras fiscais, como a fraude e a evasão fiscal, as administrações tributárias, seguindo o exemplo da União Européia em relação ao VIES, instituíram o Sistema Integrado de Informações sobre operações com Mercadorias e Serviços – Sintegra.

**2ª) não-cumulatividade para os tributos referentes aos bens e serviços a serem exportados.** A aplicação do princípio de destino, de forma correta, pressupõe que o ajustamento tributário de fronteira seja efetuado de forma a apurar, com precisão, o valor dos tributos incidentes sobre as mercadorias. Assim, somente os tributos não-cumulativos ou sobre o valor agregado permitem essa precisão, tendo em vista que é possível identificar, em cada fase do processo produtivo, o montante da carga tributária. Já com relação ao tributo incidente de forma cumulativa, o ajustamento de fronteira fica prejudicado, dada a impossibilidade de se apurar o valor exato do conteúdo tributário. Nesse caso, a harmonização

---

<sup>11</sup> Derivado da expressão inglesa VAT Information Exchange System.



tributária se torna difícil o que, certamente, contribui para dificultar ou, até mesmo, inviabilizar eventual processo de integração econômica.

Com relação à tributação pelo regime de origem, é dispensável o ajustamento fiscal na fronteira, tendo em vista que a aplicação do imposto se processa da mesma forma, ou seja, na saída do estabelecimento, não importando se a destinação do bem é para consumo interno ou para exportação. Por outro lado, é indispensável, se não a igualdade, pelo menos uma aproximação das alíquotas, sob pena de causar distorção na concorrência e competitividade entre os agentes econômicos. Este problema se torna mais grave em uma federação, com autonomia tributária estadual, ou em um bloco integrado de países com mercado comum nos moldes de um mercado interno. Nesses casos, os agentes econômicos tendem a escolher o local de instalação do seu empreendimento levando em conta as facilidades tributárias, ou seja, onde as alíquotas impositivas sejam menores.

## **2.4) O IVA na União Européia**

### **2.4.1) Implantação do IVA: 1ª e 2ª Directivas, 11/04/1967**

A harmonização fiscal constitui uma das medidas preliminares e de vital importância em qualquer processo de integração econômica, especialmente tendo como objetivo a formação de um mercado comum envolvendo a livre circulação de bens e serviços, pessoas e capitais. É exatamente essa situação que ocorre, atualmente, com a União Européia formada por 25 Estados-membros e com o Imposto sobre o Valor agregado – IVA, de base ampla e harmonizada, vigente em todos eles.

Esse processo, iniciado em 1960, percorreu um longo caminho e passou por várias etapas até sua concretização. A primeira medida foi a formação de um Comitê Fiscal e Financeiro, composto por peritos fiscais e liderados pelo economista alemão Fritz Neumark, que, no tocante à tributação sobre o consumo, tinha como propósito examinar a situação então vigente e sugerir nova forma de tributação que atendesse aos objetivos do processo de integração em andamento quanto à harmonização fiscal. O relatório produzido pelo Comitê, concluiu pela substituição da tributação cumulativa por um imposto sobre o valor agregado nos moldes do que já vinha sendo praticado pela França.

A sugestão do Comitê foi acatada e implementada oficialmente com a edição da 1ª e 2ª Directivas, de 11 de abril de 1967 instituindo o Imposto sobre o Valor Agregado – IVA e impondo a obrigatoriedade, a todos os Estados membros, de substituição do sistema vigente

de impostos sobre o volume de negócios, pelo sistema comum de imposto sobre o valor agregado. O prazo estabelecido para implementação dessa medida foi até janeiro de 1970. Essa data foi posteriormente prorrogada para janeiro de 1973, quando o processo se completou com a adoção do IVA pela Itália. A edição desses atos legais constitui, assim, o marco oficial no processo de harmonização fiscal.

Em conformidade com o Art. 2º da 1ª Diretiva, o IVA, comum a todos os Estados membros, obedece às seguintes características:

- imposto geral sobre o consumo aplicado aos bens e serviços;
- diretamente proporcional ao preço dos bens e serviços qualquer que seja o número de transações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação;
- exigível em cada transação com aplicação da alíquota referente ao bem ou serviço, porém, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor agregado que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço;
- aplicável até a etapa do comércio varejista. Nesse caso, e tendo em conta a fase inicial, a Diretiva apenas recomendou a ampliação até o varejo. Deixou a cargo de cada Estado-membro implantar até o atacado e, conforme o caso, introduzir, em complemento, um imposto especial sobre o varejo.

Nessa primeira etapa do processo de harmonização fiscal, a prioridade foi simplesmente a substituição do sistema tributário vigente pelo IVA sem a preocupação quanto a harmonização da base, alíquotas e isenções. Nos próprios considerandos da 1ª Diretiva essa situação já era prevista, tendo em conta a magnitude da mudança, como revela a reprodução de parte do texto:

*“... é necessário proceder por fases, pois que a harmonização dos impostos sobre o volume de negócios implicará, nos Estados-membros, relevantes modificações nas suas estruturas fiscais e terá sensíveis conseqüências nos domínios orçamental, económico e social; (...) é, portanto, oportuno prever, numa primeira fase, a adoção, por parte de todos os Estados-membros, do sistema comum de imposto sobre o valor agregado, sem a harmonização simultânea das alíquotas e das isenções”*

#### 2.4.2) Uniformização da Base Tributável: 6ª Diretiva, 17/05/1977

A segunda fase teve início com a decisão do Conselho da Comunidade Econômica Européia, de 21/04/1970 que substituiu as contribuições financeiras dos Estados-membros, para o Orçamento da Comunidade, por “Recursos Próprios” da Comunidade. Parte desses recursos, seria calculada pela aplicação de um percentual sobre a matéria tributável do IVA uniforme em todos os Estados-membros.

A partir dessa decisão, foram estabelecidas as bases para as negociações que redundaram na edição da 6ª Diretiva, de 17/05/1977, que promoveu um aperfeiçoamento no sistema comum do IVA, com a introdução de uma série de mudanças, sendo a mais importante delas a **uniformização da base de cálculo do IVA** para todos os Estados – membros. Essa Diretiva, dada a sua extensão e nível de detalhamento, passou a ser conhecida como verdadeiro “Código Europeu do IVA” . Os pontos mais importantes inseridos nas justificativas como necessários de harmonização foram os seguintes:

- **fato gerador e exigibilidade:** devem ser harmonizados a fim de que a aplicação e as alterações posteriores da alíquota comunitária produzam efeitos na mesma data em todos os Estados-membros;
- **base tributável:** deve ser objeto de harmonização a fim de que a aplicação da alíquota comunitária às operações tributáveis conduza a resultados comparáveis em todos os Estados-membros;
- **isenções:** deve ser estabelecida uma lista comum a fim de que os recursos próprios sejam cobrados de modo uniforme em todos os Estados-membros;
- **regime de deduções:** deve ser harmonizado na medida em que influencia os montantes efetivamente cobrados;
- **regimes especiais:** devem ser harmonizados, no entanto, quanto às pequenas empresas e agricultores, permite-se que cada Estado-membro mantenha seu regime especial;
- **procedimento comunitário de consulta:** indispensável para garantir a aplicação coordenada das disposições da diretiva;
- **Comitê do Imposto sobre o Valor Agregado:** necessária a sua instituição, para permitir organizar uma colaboração estreita entre os Estados-membros e a Comissão Européia.

### **2.4.3) A abolição das fronteiras fiscais e a criação do mercado interno comunitário**

A criação de condições visando o estabelecimento de um mercado interno no âmbito da Comunidade Européia era um dos objetivos principais do processo de integração. Para tanto, seria necessário a eliminação de fatores restritivos à circulação de mercadorias, de serviços, de capitais e de pessoas. As medidas nesse sentido foram efetivamente implementadas a partir de janeiro de 1993, com a abolição de todo tipo de fronteira como as fronteiras físicas, onde ocorria o controle de pessoas e mercadorias; as fronteiras técnicas, constituídas pela multiplicidade de normas técnicas de cada Estado-membro; e as fronteiras fiscais, onde se processava o ajustamento da tributação segundo o princípio da tributação no Estado de destino.

A eliminação das fronteiras fiscais implicava, portanto, na substituição do regime de tributação no destino pelo regime de tributação na origem, que prescindia do ajustamento fiscal na fronteira. As medidas necessárias a essa passagem foram sugeridas em agosto de 1987, por uma Comissão<sup>12</sup>, formada para esse fim, tendo em vista que a decisão quanto à eliminação das fronteiras, a partir de janeiro de 1993, já havia sido tomada desde junho de 1985<sup>13</sup>. As principais medidas, sugeridas pela Comissão, para implementação da tributação no Estado de origem, foram as seguintes:

- o regime aplicável, às compras e vendas intracomunitárias seria igual ao aplicado nos Estados-membros. Nesse caso, as exportações para o interior da Comunidade Européia seriam tributadas e as importações seriam isentas;
- as alíquotas deveriam obedecer à seguinte regra: a alíquota normal, aplicável à maior parte dos bens e serviços, deveria situar-se entre 14% e 20% e a alíquota reduzida, aplicada a uma lista restrita de produtos, deveria situar-se entre 4% a 9%;
- criação de uma câmara de compensação (clearing house) com o objetivo de receber os excedentes de imposto dos países exportadores líquidos e repassar aos países deficitários. Esta medida tinha por propósito manter a receita do IVA no Estado de consumo embora o imposto fosse liquidado no Estado de

---

<sup>12</sup> Comissão, presidida por Cockfield, encarregada de analisar e propor sugestões na área fiscal e tributária em decorrência das mudanças geradas pela eliminação das fronteiras.

<sup>13</sup> Livro Branco sobre o compromisso dos Estados-membros com as medidas necessárias à concretização do mercado interno.

origem. Visava, portanto, assegurar a manutenção da receita para todos os Estados-membros, vez que a mudança do regime de tributação do destino para a origem, tenderia a beneficiar os Estados superavitários e prejudicar os deficitários, nas transações comerciais no interior da Comunidade Européia.

As propostas apresentadas, pela Comissão, para a passagem da tributação no destino para tributação na origem, especialmente quanto ao mecanismo de compensação, geraram resistências por parte dos Estados-membros. Por essa razão, o Conselho Econômico e Financeiro – ECOFIN decidiu, em reunião de 09/10/1989, não acatar imediatamente as medidas.

Tendo em conta a rejeição temporária da tributação com base no regime de origem, a Comissão passou a trabalhar no sentido de encontrar uma fórmula capaz de manter em vigor o regime de tributação baseado no destino sem a sua principal estrutura de apoio que eram as fronteiras fiscais, agora extintas.

As fronteiras fiscais, na tributação no destino, funcionavam como marco na determinação do fato gerador do IVA. Sua eliminação, portanto, significava uma extinção implícita do conceito de ocorrência do fato gerador. Assim, para encaminhar a solução do problema, teria que ser definido, preliminarmente, outro ponto de referência. A solução encontrada foi o deslocamento desse ponto de referência da fronteira, agora inexistente, para o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte. Esta alteração, do ponto de vista técnico, pode parecer simples, porém, encerra toda uma mudança de cultura tributária, necessidade de novos tipos de controles e, fundamentalmente, perfeito entrosamento e troca de informações entre as administrações tributárias.

A manutenção da tributação no Estado de destino, como regime transitório, foi concretizada por intermédio da Diretiva 91/680/CEE, de 16/12/1991 do Conselho das Comunidades Européias. Esse ato legal, em razão da abolição das fronteiras fiscais, modificou profundamente a 6ª Diretiva e estabeleceu o “Regime Transitório do IVA nas Transações Intracomunitárias de Bens”. Nas justificativas ou “considerandos” fica claro que o regime definitivo constitui um objetivo a ser atingido no médio prazo. É o que mostra o texto reproduzido, a seguir:

*“No pressuposto de que não se encontrem satisfeitas, em 31 de dezembro de 1992, as condições para passagem ao regime de tributação na origem, torna-se necessário instituir, a partir de 1º de janeiro de 1993, um período de transição limitado no*

*decurso do qual serão aplicadas disposições destinadas a facilitar a passagem ao regime definitivo de tributação das trocas entre os Estados-membros, que continua a ser o objetivo a atingir a médio prazo. (...) o regime transitório entra em vigor por um período com a duração de quatro anos e que é, portanto, aplicável até 31 de dezembro de 1996.”*

Para minimizar os problemas decorrentes do regime transitório, especialmente no tocante a evasão e a fraude, deverão ser observadas as seguintes condições:

- garantia de que o bem tenha sido efetivamente expedido ou transportado para fora do Estado-membro de origem;
- que a transmissão tenha sido efetuada a um sujeito passivo do IVA que, para tanto, deverá estar registrado em um Estado-membro diferente do que efetuou a expedição ou o transporte do bem;
- necessidade de um dispositivo de controle das trocas intracomunitárias e dos operadores que nelas intervêm.

Entendendo que, *em razão da eliminação das fronteiras fiscais*, deveria haver uma *aproximação das alíquotas*, o Conselho das Comunidades editou a Diretiva 92/77/CEE de 19/10/1992, com essa finalidade, em que estabelece, quanto às alíquotas, o seguinte:

- alíquota normal, não inferior a 15%;
- opção entre uma ou duas alíquotas reduzidas, aplicáveis a bens de primeira necessidade, não podendo ser inferior a 5%;
- aplicação de alíquota reduzida aos fornecimentos de gás natural e de eletricidade, desde que não exista o risco de distorção na concorrência.

A obrigação de liquidar o imposto, ante a inexistência de fronteira fiscal e tributação no destino, ficou a cargo do sujeito passivo adquirente dos bens. Essa operação, no caso de sujeitos passivos não isentos, é apenas contábil e ocorre de forma simultânea pelo lançamento, a crédito, do imposto referente às aquisições e a débito, do imposto referente às vendas faturadas. O imposto a ser recolhido ao Estado-membro onde se encontra o adquirente da mercadoria, será a diferença entre o débito e o crédito.

Para as aquisições efetuadas por particulares, a abolição das fronteiras fiscais e a criação do regime transitório, introduziu o princípio da tributação na origem, com as exceções relativas aos *meios de transportes novos* e *as vendas à distância*.

Decorridos já doze anos de implantação do regime transitório de tributação no Estado de destino, após a eliminação das fronteiras fiscais, fica cada vez mais evidente a preocupação com o aperfeiçoamento e fixação, em caráter permanente, desse regime do que a retomada de ações visando à implementação do chamado regime definitivo de tributação no Estado de origem. Isso é o que se deduz das análises e propostas de novas ações contidas em dois importantes documentos elaborados no ano de 2000<sup>14</sup> e 2003<sup>15</sup>. Esse último documento faz uma análise do regime transitório e propõe ações e medidas para o aperfeiçoamento da tributação relativa ao imposto sobre o valor agregado e enfatiza que, embora a idéia do regime de tributação na origem não tenha sido abandonada, será algo para longo prazo. A curto prazo, impõem-se medidas no sentido de alcançar melhorias concretas no regime de tributação em vigor.

O documento intitulado “Balanço e atualização das prioridades da estratégia em termos de IVA”, centra a proposição de medidas em quatro pontos, a saber:

- **simplificação do sistema:** centrada em dois pontos: i) simplificação das obrigações fiscais, com supressão do representante fiscal e cumprimento das obrigações fiscais por via eletrônica; e ii) simplificação através da utilização de novas tecnologias, envolvendo o comércio eletrônico e regime especial para agências de viagens.
- **aplicação mais uniforme do sistema comum do IVA:** i) revisão das alíquotas, assegurando que, até 31 de dezembro de 2005, a alíquota normal não será inferior a 15%; ii) mecanismo de supressão da dupla tributação em casos individuais; iii) racionalização das derrogações existentes; iv) reformulação da sexta diretiva do IVA.
- **modernização do regime atual:** i) liberalização do mercado do gás e da eletricidade; ii) sistema de promoção através de cupons e cartões de pagamento; e iii) concorrência no setor postal.

---

<sup>14</sup> Comunicação da Comissão Europeia ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comitê Econômico e Social Europeu. COM (2000) 348 final, de 07/06/2000. “Estratégias para melhorar o funcionamento do sistema do IVA no mercado interno”.

<sup>15</sup> Comunicação da Comissão Europeia ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comitê Econômico e Social Europeu. COM (2003) 614 final, de 20/10/2003. “Balanço e atualização das prioridades da estratégia em termos de IVA”.

- **cooperação administrativa:** i) assistência mútua em matéria de cobrança; ii) programa Fiscalis, destinado a ajudar os Estados-membros a colaborar mais estreitamente na luta contra a fraude fiscal; iii) revisão do sistema VIES.

Finalmente, o documento aponta para a tendência, em termos de evolução do IVA, de fixação da tributação no local de consumo, ao expressar<sup>16</sup>:

*“ A Comissão admite que a evolução do sistema comum do IVA parece afastar-se dos princípios de um regime baseado no princípio da tributação na origem. (...) Enquanto não houver vontade política para um regime de tributação na origem, a melhoria do funcionamento do sistema comum do IVA deve respeitar imperativamente a estrutura do regime atual. Sucede que, para assegurar que o imposto seja pago ao Estado-Membro de consumo, o local de tributação das operações deve aproximar-se tanto quanto possível do local do destinatário da operação, e não do local de origem do operador que efetua a operação. Simultaneamente, o funcionamento deste regime permite que os Estados-Membros possam continuar a beneficiar-se de uma certa flexibilidade na determinação das taxas”.*

### **3) A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS NO BRASIL.**

#### **3.1) Histórico: Evolução do Sistema Tributário a partir da Constituição de 1967.**

##### **3.1.1) Constituição Federal de 1967**

A tributação sobre o consumo de bens e serviços no mundo, como visto na seção anterior, passou, a partir do início da década de 60, por uma profunda modificação com a introdução do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) em substituição aos diversos tipos de tributação cumulativa vigentes até então.

O Brasil, em consonância com essa nova tendência, efetuou, por intermédio da Emenda Constitucional nº 18/65, uma importante mudança na estrutura do Sistema Tributário Nacional. Essa alteração foi ratificada, em seguida, e incorporada ao texto da Constituição Federal aprovada no ano de 1967. Dentre as modificações efetuadas, a mais importante foi a introdução da tributação sobre o valor agregado. Nesse sentido foi o primeiro país a adotar essa modalidade na América do Sul e um dos pioneiros no mundo<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> COM ( 2003) 614 final, de 20/10/2003. “Balanço e atualização das prioridades da estratégia em termos de IVA”. P. 18/19.

<sup>17</sup> Antes do Brasil, apenas a França já havia adotado o IVA como forma de tributação do consumo.



Paralelamente às mudanças propriamente ditas na estrutura do Sistema Tributário, foram tomadas, nesse mesmo período, outras medidas complementares de fundamental importância para a operacionalização do novo sistema. Assim, foi instituído o Código Tributário Nacional por intermédio da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 e criada a Secretaria da Receita Federal, em 1968, em substituição aos diversos órgãos de administração tributária federal existentes no país.

Com o objetivo de visualizar e melhor compreender as alterações introduzidas, apresenta-se, a seguir, quadro comparativo entre a estrutura tributária vigente desde a Constituição de 1946 e a nova estrutura estabelecida na Constituição de 1967.

<b>Quadro 2</b>	
<b>Estrutura do Sistema Tributário Brasileiro</b>	
<b>Situação anterior e após a Reforma efetuada em 1967</b>	
<b>Constituição Federal de 1946</b>	<b>Constituição Federal de 1967</b>
<p><b>1) UNIÃO</b></p> <p>1.1) Imposto de Importação;</p> <p>1.2) Imposto de Consumo;</p> <p>1.3) Impostos Únicos;</p> <p>1.4) Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza;</p> <p>1.5) Impostos sobre transferências de fundos para o exterior;</p> <p>1.6) Impostos sobre negócios, atos e instrumentos regulados por lei federal;</p> <p>1.7) Impostos extraordinários; e</p> <p>1.8) Impostos especiais.</p> <p><b>2) ESTADUAIS</b></p> <p>2.1) Imposto sobre vendas e consignações (IVC);</p> <p>2.2) Impostos sobre propriedade territorial rural – ITR;</p>	<p><b>1) UNIÃO</b></p> <p>1.1) Imposto de importação;</p> <p>1.2) Imposto sobre produtos industrializados – IPI;</p> <p>1.3) Impostos únicos (transporte, comunicações, lubrificantes e combustíveis, energia elétrica e minerais);</p> <p>1.4) Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza;</p> <p>-</p> <p>-</p> <p>1.5) Impostos extraordinários.</p> <p>-</p> <p>1.6) Imposto sobre a exportação;</p> <p>1.7) Imposto sobre operações de crédito câmbio e seguro – IOF;</p> <p>1.8) Imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR;</p> <p><b>2) ESTADUAIS</b></p> <p>2.1) Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias – ICM;</p> <p>-</p>

<b>Quadro 2</b>	
<b>Estrutura do Sistema Tributário Brasileiro</b>	
<b>Situação anterior e após a Reforma efetuada em 1967</b>	
<b>Constituição Federal de 1946</b>	<b>Constituição Federal de 1967</b>
2.3) Imposto sobre a transmissão de propriedade causa <i>mortis</i> ; 2.4) Imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária intervivos; 2.5) Imposto sobre a exportação; 2.6) Impostos sobre atos regulados por lei estadual; 2.7) Impostos especiais. <b>3) MUNICIPAIS</b> 3.1) Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU; 3.2) Imposto de licença; 3.3) Imposto de Indústrias e profissões; 3.4) Imposto sobre diversões públicas; 3.5) Imposto sobre atos de sua economia.	-  2.2) Imposto sobre a transmissão a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis - - -  <b>3) MUNICIPAIS</b> 3.1) Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU; - 3.2) Imposto sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar – ISS. -

Fonte: Constituições Federais de 1946 e 1967.

As principais mudanças relativamente à tributação do consumo de bens e serviços foram as seguintes:

a) UNIÃO

- Criação do Imposto sobre produtos industrializados (IPI), em substituição ao Imposto sobre o consumo (IC).

b) ESTADOS e DISTRITO FEDERAL

- Criação do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM), em substituição ao Imposto sobre vendas e consignações (IVC).

c) MUNICÍPIOS

- Criação do Imposto sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados (ISS), em substituição ao Imposto sobre indústrias e profissões.

O fato marcante e qualitativo dessa mudança no Sistema Tributário foi a introdução de um novo conceito aplicado à tributação sobre o consumo, materializado pela implementação, com força constitucional, do princípio da **não-cumulatividade**. Tal princípio,

comum ao IPI e ao ICM, tinha por propósito afastar os “*alarmantes empecilhos ao progresso em razão da alta cumulatividade presente nos impostos vigentes sobre vendas.*”<sup>18</sup>

A não-cumulatividade conferiu, ao IPI e ao ICM, a condição de impostos sobre o valor agregado, ao determinar que o imposto cobrado em cada operação fosse abatido do montante cobrado nas anteriores. Assim, para cada um deles, a Constituição determinou o seguinte:

- **IPI:** “*o imposto sobre produtos industrializados será **seletivo**, em função da essencialidade dos produtos, e **não-cumulativo**, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores*”.
- **ICM:** “*a) o imposto sobre circulação de mercadorias é **não-cumulativo**, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior;*  
*b) os Estados isentarão do imposto sobre circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem, não podendo estabelecer diferença em função dos que participam da operação tributada; e*  
*c) a alíquota do ICM será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, e não excederá, naquelas que se destinem a outro Estado e ao exterior, os limites fixados em resolução do Senado, nos termos do disposto em lei complementar*”.

Cabe destacar que, no caso do ISS, a Constituição de 1967 não estendeu o princípio da não-cumulatividade. Desta forma, a base de incidência dos tributos sobre o valor agregado ficou restrita aos bens.

De qualquer modo, a reforma na estrutura tributária se constituiu em verdadeira quebra de paradigma e foi saudada, pelos estudiosos do assunto, como ousada e inovadora. Segundo Varsano (1996)<sup>19</sup>:

---

<sup>18</sup> Trecho da exposição de motivos nº 910 relativa à Emenda Constitucional nº 18/65.

*“ a reforma implementada na década de 60 teve os méritos de ousar eliminar os impostos cumulativos, adotando, em substituição, o imposto sobre o valor agregado e de, pela primeira vez no Brasil, conceber um sistema tributário que era de fato, um sistema – e não apenas um conjunto de fontes de arrecadação – com objetivos econômicos, ou, mais precisamente, que era instrumento da estratégia de crescimento acelerado traçado pelos detentores do poder”.*

Se por um lado, a opção pela tributação sobre o valor agregado, por intermédio do princípio da não-cumulatividade, colocou o país na vanguarda dessa nova modalidade, por outro lado a forma como foi implementada, se constituiu em principal obstáculo ao seu necessário aperfeiçoamento futuro em especial no tocante à dificuldade de coordenação interna na administração do imposto atribuído aos estados, com sérias conseqüências ao processo de integração internacional.

Com efeito, enquanto a tendência mundial, relativamente à nova opção pela tributação do consumo de bens e serviços, foi centrada, basicamente, em um único tributo, o IVA, com base ampla e característica nacional, mesmo em países federados, o Brasil optou pela fragmentação da base em três impostos distintos, atribuindo, cada um deles, a um ente da federação.

Assim, a parte relativa aos bens foi dividida entre a União e os Estados e tributada por intermédio do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e do Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias - ICM. O IPI, de competência da União, abrangendo somente a fase de produção ou industrialização e o ICM, de competência dos Estados, com incidência em todas as fases desde a produção até o consumo final. A tributação sobre os serviços foi atribuída aos municípios que passaram a ter competência constitucional para criar o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

Sobre a forma de implementação, consignada na Constituição de 1967, para a tributação do consumo, Greco (2004)<sup>20</sup>, assim se expressou:

*“Ao ensejo da reforma de 1965, quando foi trazida para o Brasil a experiência do IVA francês, surgiu a dificuldade de implantar um imposto de amplo*

---

<sup>19</sup> Ricardo Varsano. A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: Anotações e Reflexões para futuras reformas. Texto para discussão nº 405. Rio de Janeiro. 1996.

<sup>20</sup> Marco Aurélio Greco. Texto sobre creditamento do IPI.2004

*espectro econômico num país de estrutura federal como o nosso. A solução adotada – que é causa de diversos problemas – foi dividir o pressuposto de fato do imposto atribuindo a cada entidade política (União, Estados/DF e Municípios) uma fração dele. Este fracionamento acarretou uma quebra de unidade do pressuposto de fato do imposto ( agregação de valor) e, fez com que nenhum dos impostos brasileiros seja efetivamente um imposto sobre o valor agregado, pois nenhum deles tem esse amplo pressuposto de fato contemplado na respectiva norma constitucional atributiva de competência.*

*Ou seja, embora na origem do sistema tributário brasileiro esteja o exemplo da tributação sobre o valor agregado, o resultado final implantado no Brasil não foi a criação de tal tributação”.*

### **3.1.2) Constituição Federal de 1988 e modificações posteriores**

No início de 1987, após mais de vinte anos de forte concentração de poder decisório na União, foi instalada a Assembléia Nacional Constituinte. Seu objetivo era elaborar uma nova Constituição representativa do regime de ampla abertura democrática recém implantado no país. Dessa forma, a Assembléia se tornou desaguadouro natural e ambiente propício para discussão das inúmeras propostas de mudança apresentadas pelos mais diversos seguimentos da sociedade. Foi, portanto, nesse contexto que se inseriram as discussões sobre as alterações no Sistema Tributário Nacional a serem incorporadas à nova Constituição.

Especificamente, quanto à tributação sobre o consumo de bens e serviços, embora não tendo logrado êxito, cabe destacar que uma das primeiras propostas, elaborada pela Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativa, da Secretaria de Planejamento da Presidência da República – Cretad<sup>21</sup>, tinha como objetivo aperfeiçoar a tributação sobre o valor agregado implantada em 1967, com a criação de um IVA de base ampla.

Em síntese, a proposta elaborada pela Comissão sugeriu as seguintes modificações na tributação sobre o consumo de bens e serviços:<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> Estudos para Reforma Tributária. Textos para discussão interna n°s 104, 105, 106, 107 e 108 – Ipea. 1985/87.

<sup>22</sup> Maiores detalhes, ver “Finanças públicas”. Rezende, Fernando (2001). 2ª edição. São Paulo. Ed. Atlas P.234

a) adoção do IVA-Consumo, de competência estadual, em substituição ao IPI, ICM e ISS e, ainda, ampliação da base com os produtos tributados pelos impostos únicos, que seriam extintos (combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, telecomunicações e serviços de transporte). Aplicação do princípio do destino, tanto nas operações interestaduais quanto nas vendas para o exterior;

b) criação de imposto especial, de competência da União, sobre o consumo de fumo, bebidas e veículos auto-motores;

c) instituição, pelos municípios, do IVV sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos; e

d) extinção das contribuições para o Finsocial e salário-educação, que seriam substituídas por um adicional do IVA.

A apresentação dessa proposta foi precedida de análise criteriosa sobre a situação do sistema tributário então vigente<sup>23</sup>, destacando-se, especialmente, os problemas observados na administração do ICM pelos Estados após a reforma efetuada em 1967 e sua inter-relação com o ISS de competência dos Municípios. Cabe salientar que no período compreendido entre as reformas a opção pelo IVA, como o imposto considerado mais adequado à tributação do consumo, havia se consolidado e já se encontrava implantado em cerca de 47 países. Ante esse quadro, a Comissão concluiu então, pela unificação das bases dos impostos únicos, do IPI, do ICM e do ISS e transformação em um IVA de base ampla e do tipo consumo com aplicação do princípio de destino, como a medida mais eficaz para corrigir os problemas detectados.

Submetida ao debate no seio da Assembléia Nacional Constituinte, pouco ou quase nada restou da idéia original. Curioso observar, como será analisado adiante, que esse tem sido o desfecho de todas as tentativas de mudanças posteriores, embora o diagnóstico dos problemas se repita e as propostas técnicas de solução, em essência, sigam a mesma linha. O ponto comum que, ao final, impede a adoção de medida mais ousada tem sido, quase sempre, a incerteza quanto à manutenção das receitas. Foi essa uma das razões destacadas por Rezende (2001), para rejeição da proposta pela Constituinte em 1988:

---

<sup>23</sup> Texto para Discussão Interna nº 106 .Ipea - Estudos para Reforma Tributária –Tomo 3 – “Tributação de Mercadorias e Serviços”. Ricardo Varsano. Março de 1987.

*“Na impossibilidade de existir certeza absoluta, com respeito ao impacto das mudanças sugeridas sobre as receitas de estados e municípios, as autoridades fazendárias acabaram optando por maiores garantias com relação ao seu orçamento, deixando para depois as preocupações com a modernização do sistema”*

As medidas que ao final resultaram implementadas, foram aquelas que atendiam à descentralização das receitas, carreando recursos adicionais para estados e municípios, e à ampliação das despesas com a seguridade social. Assim, as principais mudanças foram centradas nos seguintes blocos:

- ampliação da base do ICM;
- transferências constitucionais; e
- contribuições federais.

### **3.1.2.1) Ampliação da Base do ICM**

Essa medida resultou da extinção dos impostos únicos<sup>24</sup>, de competência da União, com suas bases sendo incorporadas ao campo de incidência do ICM que passou a denominar-se ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Foi, sem dúvida um avanço no sentido da racionalização e ampliação da base, porém muito tímido em relação à proposta original. Sobre esse aspecto Rezende (2001), comenta:

*“Ao longo do extenso caminho que conduziu ao resultado finalmente sancionado pelo plenário da Assembléia Nacional Constituinte, o IVA foi sendo sucessivamente amputado. O novo imposto estadual, que veio à luz em outubro de 1988, manteve a mesma conformação básica e a mesma fisionomia do seu antecessor, ganhando, apenas, um vistoso apêndice. Não foi preciso trocar-lhe o nome, apenas acrescentar uma nova letra. O ICMS não alterou, de modo significativo, as características básicas do regime aplicado à tributação estadual”<sup>25</sup>*

---

<sup>24</sup> transporte, comunicações, lubrificantes e combustíveis, energia elétrica e minerais.

<sup>25</sup> Rezende, Fernando. Finanças públicas. 2001. 2ª edição. Ed. Atlas. p 237.

### 3.1.2.2) Transferências Constitucionais

Um dos pontos de especial relevância debatidos durante a Assembléia Nacional Constituinte, foi a necessidade de fortalecimento do federalismo dotando os Estados e Municípios de maior autonomia financeira por intermédio da descentralização de receitas. Como resultado, além do reforço da receita própria com a ampliação da base do ICM, foi aprovado o aumento das transferências obrigatórias da União por intermédio dos fundos constitucionais de participação dos estados e municípios.

Assim, os percentuais dos fundos de participação dos estados (FPE) e municípios (FPM), constituídos pelo Imposto de Renda e pelo IPI, saíram de 14,0% e 17,0% e foram progressivamente ampliados, chegando, a partir de 1993, a 21,5% e 22,5%, respectivamente. Adicionalmente aos fundos de participação, foi criada uma partilha do IPI com destinação de 10% aos estados, proporcionalmente à exportação de produtos manufaturados.

Para melhor compreensão do que significou a magnitude desse aumento, via fundos de participação, cabe ressaltar que na reforma constitucional de 1967 os percentuais de transferência foram estabelecidos em 10% (FPE) e 10% (FPM) e, ainda, reduzidos para 5%, para cada fundo, no período de 1969 a 1975 por intermédio do Ato Complementar 40/68. Claro que isso só se tornou possível em razão do sistema político-administrativo de forte concentração de poderes vigente à época. Com a abertura política, iniciada a partir de 1975, os percentuais de repasse foram sendo aumentados gradativamente.

A prioridade dada às transferências de receitas para os estados e municípios, na Constituição aprovada em 1988, especialmente porque não foram acompanhadas na mesma proporção dos devidos encargos, gerou críticas por parte de importantes estudiosos da matéria. Nessa linha, Maciel (2003)<sup>26</sup>, assinala:

*“a Constituição de 1988 não aperfeiçoou a estrutura tributária então vigente, ampliou as transferências federais para estados e municípios, sem a contrapartida de redistribuição de encargos, introduziu novas hipóteses de vinculação de receitas, tornando ainda mais restritiva a administração orçamentária, e criou novas despesas, sem previsão de fonte de financiamento. Até hoje remanescem os efeitos perversos do vendaval tributário de 1988”.*

---

<sup>26</sup> Everardo Maciel. Os meandros da Reforma. Texto. 2003.



### 3.1.2.3) Contribuições federais

A competência exclusiva da União para instituir determinadas contribuições foi uma inovação importante inserida no capítulo do sistema tributário. Assim, o Art. 149 da Constituição de 1988 expressamente estabeleceu:

*“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, & 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.*

Esse mandamento se tornou ainda mais abrangente com as modificações posteriores introduzidas no texto constitucional de 1988 relativamente às contribuições a que alude o artigo citado. Assim, cabe destacar, especialmente, os seguintes pontos:

- Incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;
- Não incidirão sobre as receitas decorrentes da exportação;
- Poderão ter alíquotas *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
- Poderão ter alíquotas específicas, tendo por base a unidade de medida adotada;
- A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei;
- A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

As contribuições sociais estão expressamente reguladas pelo Art. 195, da Constituição Federal que, assim estabelece:

*“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o Art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognóstico;

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.”

A Constituição Federal não atribuiu, expressamente, caráter tributário<sup>27</sup> às contribuições a que se referem os artigos 149 e 195, porém, de acordo com a doutrina e conforme entendimento jurídico do Supremo Tribunal Federal, não resta dúvida de que elas efetivamente têm natureza tributária. O Ministro Moreira Alves, em voto proferido por ocasião do julgamento da Lei Complementar nº 70/91, que instituiu a COFINS, assinalou que “as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social têm natureza tributária”.

No sentido de contribuir para fortalecer o ponto de vista dos que defendem o caráter tributário das contribuições, Ives Gandra (2001), assegura:

“Quando da minha exposição na Constituinte, levando sugestões para a Subcomissão de Tributos, mostrei a necessidade de outorgar às contribuições sociais o mesmo regime dos demais tributos, especialmente dos impostos, uma vez que, se a elas não fossem aplicadas as regras restritivas da competência residual da

---

<sup>27</sup> De acordo com o Art. 145, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: a) impostos; b) taxas, pela efetiva utilização de serviços; e c) contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

*União, à evidência seriam os veículos escolhidos, pela União, para suprir suas crônicas deficiências de caixa, sempre que vedadas as demais vias.*

*Na decisão do RE 146.733-9, o STF considerou que as contribuições sociais são tributos e que o sistema comporta uma divisão quinquipartida das espécies. Podem ter a mesma base de cálculo dos impostos, mas sua vinculação a uma finalidade e referibilidade ao que o suporta a um fato social a que está vinculado é que as distingue dos impostos.*

*As contribuições sociais, portanto, têm natureza tributária e não se encontram mais na parafiscalidade, isto é, à margem do sistema, mas a ele agregadas”.*

Desta forma, foram transformadas<sup>28</sup> ou criadas, em conformidade com a previsão legal inserida na constituição, as seguintes contribuições:

- a) COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social;
- b) PIS/PASEP – Programa de Integração Social;
- c) CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira;
- d) CSLL – Contribuição sobre o Lucro Líquido;
- e) CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Combustíveis).

A ampliação da base do ICM, por meio da eliminação de impostos federais, e a elevação dos percentuais de transferência para estados e municípios impuseram à União uma redução considerável nas receitas disponíveis. Em 1988 a receita disponível da União representava 62,3% e em 1991, apenas três anos após a promulgação da Constituição, atingia 54,6%. Como essas transferências não foram acompanhadas dos devidos encargos, o desequilíbrio orçamentário do governo central logo se tornou evidente. Para compensar, a União efetivamente utilizou-se do mandamento outorgado pela Constituição e instituiu ou ampliou uma série de contribuições com incidência, em geral, cumulativa e com alto poder arrecadatório, como é o caso da Cofins.

Além disso, dado que as contribuições têm, por característica, vinculações específicas, foi criado um arranjo institucional para desvincular receitas de modo a permitir, ao governo central, maior liberdade na aplicação dos recursos. Trata-se da instituição, em

---

<sup>28</sup>O PIS/PASEP, instituído pelas Leis Complementares nº 7/70 e nº 8/70 e o FINSOCIAL (Fundo de Investimento Social) criado pelo Decreto-lei nº 1.940/82 foram incorporados ao texto constitucional e o Finsocial foi, posteriormente, transformado na COFINS, por intermédio da Lei Complementar nº 70/91.

1994, por intermédio da Emenda Constitucional nº 01/94, do Fundo Social de Emergência (FSE), “*com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica.*” Inicialmente, o fundo foi instituído para vigorar somente nos exercícios de 1994 e 1995 no entanto, foi seguidamente prorrogado, até 2007, com denominações diferentes<sup>29</sup>. A principal receita integrante do fundo é constituída de “*vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até 2007, seus adicionais e respectivos acréscimos legais*”.

A mudança ou reforma em uma determinada estrutura tem, via de regra, como objetivo o aperfeiçoamento e a modernização dessa estrutura, de modo a adaptá-la à dinâmica evolutiva da sociedade. Sob esse ponto de vista, as alterações introduzidas no sistema tributário em 1988, especialmente na tributação sobre o consumo de bens e serviços, representaram um retrocesso, tendo em vista que na reforma efetuada em 1967 todo o empenho foi no sentido de eliminação da cumulatividade seguindo tendência mundial e reconhecendo, explicitamente, seus efeitos nocivos para o sistema produtivo. Em 1988, ao contrário, foram criadas condições para seu ressurgimento.

A partir de então, a tributação cumulativa, em que pese a sua participação relevante e crescente na arrecadação de receitas federais, se constituiu em forte elemento alimentador de conflitos entre o Fisco e os diversos setores da economia e motivo de crítica interna e externa ao sistema tributário.

No tópico seguinte serão analisadas a evolução da não-cumulatividade, representada pelo ICM/ICMS, e da incidência cumulativa, representada pela Cofins, Pis/Pasep e ISS.

### **3.2) Não-cumulatividade: Tributação sobre o valor agregado**

#### **3.2.1) IPI e ICM/ICMS**

O princípio da não-cumulatividade, como já salientado, foi introduzido no sistema tributário brasileiro por intermédio da reforma implementada em 1967. Tal princípio conferiu, ao IPI e ao ICM, a condição de impostos sobre o valor agregado, ao estabelecer, para o IPI,

---

<sup>29</sup> Fundo Social de Emergência (FSE) – EC nº 1/94 (1994 e 1995); Fundo de Estabilização Fiscal – EC nº 10/96 e 17/97( 1996 a 1999) e Desvinculação de Receitas da União (DRU) – EC nº 27/2000 e 42/2007 (2000 a 2007).

que esse imposto “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*” e para o ICM que “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”.

Posteriormente, com a reforma efetuada em 1988, a base de incidência do ICM foi ampliada em decorrência da incorporação dos produtos e serviços oriundos dos extintos impostos únicos<sup>30</sup>, de competência da União. Com isso o ICM passou a denominar-se ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Nessa mudança, o princípio da não-cumulatividade foi mantido tanto para o IPI quanto para o novo ICMS. Porém, com relação ao ICMS, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu uma vedação para a isenção ou não-incidência. Assim, o Art. 155, § 2º, II, determina:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*I. (...)*

*II. operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I. (...)*

*II. a isenção ou a não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

*a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*

*b) acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores”.*

---

<sup>30</sup> Foram extintos os impostos únicos sobre transportes, comunicações, lubrificantes e combustíveis, energia elétrica e minerais e sua base incorpora à do ICM.

Pela sistemática da não-cumulatividade, relativa ao IPI e ao ICMS, a apuração do imposto a pagar é feita em conformidade com o sistema de débito e crédito pelo critério *imposto sobre imposto*, e de acordo com certo período de tempo. Assim, o **crédito** é constituído pela soma do imposto relativo às entradas de mercadorias ou serviços tributados e o **débito**, pela soma do imposto referente às saídas de mercadorias no período considerado. A diferença entre débito e crédito constitui o saldo devedor ou credor. O saldo devedor corresponde ao imposto a ser pago naquele período. Havendo saldo credor, este será transferido para o período seguinte.

### **3.2.2) PIS/PASEP e COFINS**

Com a aprovação da Constituição de 1988, a tributação cumulativa ou em cascata aumentou, consideravelmente, a sua participação no sistema tributário, tendo em vista a instituição ou ampliação de contribuições, como Pis/Pasep e Cofins, de modo a compensar a perda de receita decorrente do aumento das transferências constitucionais por parte da União. Como essa forma impositiva enseja desequilíbrios no sistema econômico, especialmente no tocante à competitividade, a pressão pela sua eliminação, por parte dos contribuintes, se tornou cada vez mais forte de tal modo que passou, então, a ser reivindicada em todas as propostas de reforma do sistema tributário.

Finalmente, em setembro de 2002, o próprio governo tomou a iniciativa de introduzir a regra da não-cumulatividade, para essas contribuições, porém, de forma gradativa. Inicialmente, só o Pis/Pasep foi contemplado por intermédio da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002. Posteriormente, após um ano de observação e análise dos efeitos da medida em relação ao Pis/Pasep, estendeu-se à Cofins por intermédio da Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003, convertida na Lei nº 10.833/03, com as alterações da Lei nº 10.865/04.

A não-cumulatividade aplicada ao Pis/Pasep e à Cofins, ao contrário do que ocorre com o IPI e o ICMS, não é integral, ou seja, são excluídos alguns setores de atividade econômica ou mesmo tipo de receitas, conforme determinado em legislação específica. A Emenda Constitucional nº 42, de 2003, impõe essa condição para as contribuições sobre receita ou faturamento, pela modificação introduzida no Art. 195:

*“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda sociedade de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da*

*União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*“(…)*

*“I- do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre:*

*“(…)*

*“b) a receita ou o faturamento;*

*“(…)*

*“§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, ‘b’; e IV do caput, serão não-cumulativas.”*

O regime de compensações de créditos, para as contribuições, também diverge do que é aplicado ao IPI e ao ICMS. Para esses impostos, prevalece o regime *“imposto sobre imposto.”* Quanto às contribuições, se assemelha ao de *“base sobre base”* embora esse entendimento não seja pacífico, como aponta Greco (2004)<sup>31</sup>:

*“Haver incidência anterior de Cofins é requisito do item que dará direito ao crédito, mas não há dedução do respectivo montante; não há dedução de Pis/Pasep e Cofins incidente sobre a receita do vendedor, locador, prestador de serviços, etc. Criou-se um direito de deduzir em ‘crédito’ calculado ‘em relação’ aos itens enumerados que tenham gerado incidência e não ‘no montante’ da incidência ocorrida.*

*“Isto significa que o elemento relevante para aferir a dimensão do crédito é o montante despendido pelo contribuinte, o que, em certa medida, aproxima-se este regime do ‘base sobre base’, embora com este não se identifique plenamente. Vale dizer, as leis em questão criam um critério próprio de operacionalização da não-cumulatividade que, em parte, se assemelha ao ‘base sobre base’- na medida em que relevante é o valor dos itens enumerados e não o valor das contribuições incidentes – e ao ‘imposto sobre imposto’, pois o montante não é excluído da base sobre a qual*

---

<sup>31</sup> Marco Aurélio Greco. Não-Cumulatividade do Pis/Pasep e da Cofins./coordenação, Leandro Paulsen – São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004.p.110

*incidirá a alíquota, mas sim do próprio valor das contribuições, apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo.”*

Feitas essas considerações gerais sobre a não-cumulatividade, passa-se a análise, individualizada, dos tributos que a empregam especialmente o IPI e o ICM/ICMS destacando os principais aspectos referente a esses tributos, como fato gerador, base de cálculo, alíquotas, contribuinte e periodicidade de apuração.

### **3.2.3) Imposto sobre produtos industrializados (IPI)**

O Imposto sobre produtos industrializados, de competência da União, está previsto no Art. 153, IV, da Constituição Federal que, para esse tributo, estabelece:

*“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

*“(…)*

*IV. produtos industrializados;*

*“(…)*

*“§ 3º. O imposto previsto no inciso IV:*

*“I - será **seletivo**, em função da essencialidade do produto;*

*“II - será **não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;*

*“III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;*

*“IV – terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.”*

**3.2.3.1) Fato Gerador :** O imposto incide sobre produtos industrializados de origem nacional ou estrangeira e, desta forma, o momento de incidência ou o fato gerador se materializa com:

- a) a saída do produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial; e
- b) o desembaraço aduaneiro, no caso de produto de procedência estrangeira.

O conceito de industrialização, para efeito de aplicação do imposto, é determinado pelo Art. 4º do Regulamento do IPI, que assim estabelece:



*“Art. 4º) Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo”.*

### **3.2.3.2) Base de Cálculo**

a) **Produtos nacionais:** o valor total da operação de que decorra saída da mercadoria do estabelecimento industrial; e

b) **Produtos estrangeiros:** valor que servir ou que serviria de base para cálculo do imposto de importação, acrescido do montante deste e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador.

### **3.2.3.3) Alíquotas**

As alíquotas a serem aplicadas devem observar o princípio constitucional da seletividade, em função da essencialidade do produto. Portanto, em decorrência dessa característica, o IPI, contém uma infinidade de alíquotas que tornam a administração desse imposto extremamente burocrática e complicada. Induz, também, a uma desarticulação entre as alíquotas, às vezes de uma mesma cadeia produtiva, comprometendo, assim, o próprio princípio constitucional. Exceção a essa regra são os setores concentrados em poucas empresas como fumo, bebidas e automóveis. No caso de fumo e bebidas as alíquotas são “específicas” tendo por base, para aplicação, a unidade de medida. Dada as suas especificidades e importância arrecadatória<sup>32</sup>, o IPI relativamente a esses produtos, é tratado separadamente, constituindo-se em verdadeiro “imposto seletivo”.

O próprio Governo federal, na Exposição de Motivos nº 95, de agosto/95, sobre a proposta de reforma tributária, admitiu, como exemplo de medida simplificadora, a “*extinção do IPI e sua parafernália burocrática*”. Na mesma linha, a Confederação Nacional da Indústria (1999), assim se pronuncia sobre a estrutura de alíquotas desse imposto:

*“o despropósito das atuais alíquotas do IPI é mais uma das distorções a serem combatidas pela reforma tributária. O resultado desta irracionalidade tributária é um brutal aumento de custo das empresas, que são obrigadas a montar enormes*

---

<sup>32</sup> No ano de 2004, a arrecadação do IPI-Fumo, Bebidas e Automóveis representou 32% do IPI-Total.

*aparatos contábeis para interpretar em que classe de IPI o seu produto se enquadra. Existem situações que os critérios são tão subjetivos que podem ser interpretados de forma diferente pelos agentes de fiscalização”.*

#### **3.2.3.4) Contribuinte**

a) o **industrial**, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento; e

b) o **importador**, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira.

#### **3.2.3.5) Periodicidade de apuração e recolhimento do imposto**

A periodicidade de apuração do imposto é diferenciada, processando-se da seguinte forma:

- a) Decendial: no caso do IPI incidente sobre fumo, bebidas e automóveis. O recolhimento é efetuado no terceiro dia útil após o prazo de apuração, para o IPI sobre fumo e bebidas, e no último dia útil do decêndio subsequente ao de apuração, para o IPI sobre automóveis; e
- b) Mensal: relativamente aos demais setores. Nesse caso o recolhimento é efetuado no último dia útil da quinzena subsequente ao período de apuração.

#### **3.2.3.6) Participação na arrecadação**

Logo após a reforma efetuada no sistema tributário em 1967, a arrecadação dos tributos sobre o valor agregado, como o IPI e o ICM/ICMS, passaram a constituir a quase totalidade da arrecadação relativa à tributação sobre o consumo de bens e serviços. O Quadro a seguir ressalta esse ponto e evidencia a deterioração da participação relativa do IPI no total da arrecadação dos tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços.

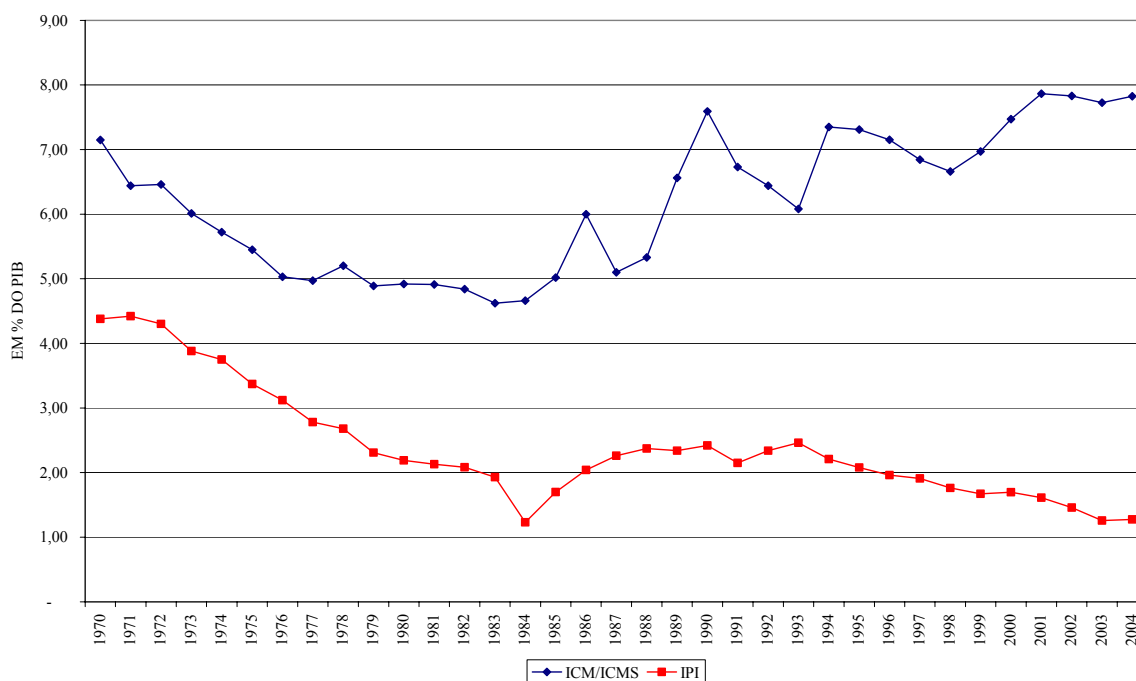
**Quadro 3**  
**Participação percentual da arrecadação dos tributos incidentes**  
**sobre o consumo de bens e serviços**

Tributos	1970	1988	2004
IPI	37,46	25,96	8,41
ICM/ICMS	61,16	58,38	51,79
ISS	1,38	3,61	3,64
Cofins e Pis/Pasep	-	12,05	36,16
TOTAL	100,00	100,00	100,00

Fonte: Anexo - Tabela 2

A tendência de queda na arrecadação foi comum ao IPI e ao ICM desde o período de implantação desses tributos, em 1967, até o ano de 1988 quando ocorreu nova alteração no sistema tributário. A partir de então, com a ampliação da base, a arrecadação do ICMS se recuperou, enquanto a do IPI continuou declinante, conforme mostrado no gráfico a seguir.

Gráfico 1  
 Evolução da Arrecadação do IPI e do ICM/ICMS (Não Cumulativos)  
 Participação % no PIB  
 Período: 1970 a 2004



Entre o período de 1970 e 2003 a arrecadação do IPI passou de 4,38% para 1,26% do PIB. Com isso a tributação **não-cumulativa** na esfera federal, relativa ao consumo de bens e

serviços, perdeu muito da sua importância abrindo espaço para a tributação **cumulativa** ou em cascata, especialmente, por intermédio do Finsocial/Cofins que desde a sua criação, em 1982, até o ano de 2003 evoluiu de 0,27% para 3,74% do PIB.

Como principais causas para deterioração da arrecadação do IPI ao longo desse período, podem ser citadas:

- Redução da atividade econômica a partir de meados da década de 70;
- Ampliação dos benefícios fiscais;
- Crédito presumido da Cofins e do Pis/Pasep como compensação ao pagamento desses tributos pela aquisição de insumos utilizados na elaboração de produtos exportados. Esses créditos, até o ano de 2003, eram descontados no IPI. A partir de 2004, com a consolidação da nova forma de tributação da Cofins e do Pis, eles praticamente já não existem;
- Demandas judiciais e concessões de liminares para utilização de créditos de insumos tributados com alíquota zero, isentos ou não tributáveis;

### **3.2.4) Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicações -ICMS**

O ICMS é um imposto de competência privativa dos Estados e constitui sua principal fonte de recursos próprios. É resultante da fusão, em 1988, do ICM com os impostos únicos, de competência federal, sobre combustíveis e lubrificantes, minerais, energia elétrica e serviços de transporte e comunicações.

Está previsto no Art. 155, II, da Constituição Federal e o Parágrafo 2º deste mesmo artigo estabelece todos pontos aos quais o imposto deverá atender. Dentre esses os principais são os seguintes:

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

II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III – poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV – não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações anteriores.

#### **3.2.4.1) Fato Gerador e Base de Cálculo**

O ICMS não é imposto uniforme. Segundo Carrazza (2003)<sup>33</sup>, a sigla aglutina pelo menos cinco impostos diferentes a saber:

- imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias, que de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior;
- imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- imposto sobre serviços de comunicação;
- imposto sobre importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e
- imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Desta forma, o fato gerador e a base de cálculo devem estar em conformidade com esses núcleos distintos de incidência do ICMS. Cabe registrar que esses dois elementos constitutivos do imposto estão exaustivamente descritos nos artigos 12 e 13 da Lei Complementar nº 87/96. No caso de operações com mercadorias, “*considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.*” A base de cálculo, nesse caso, “*é o valor total da operação.*”

Salienta-se que, para efeito de tributação, a circulação de mercadoria deve ser entendida como fato jurídico e não o simples deslocamento físico. Sobre esse ponto cabe destacar esclarecimento apresentado por Carrazza (2003): “*A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há porque falar em tributação por meio do*

---

<sup>33</sup> Roberto Antonio Carrazza. ICMS. 2003. 9ª edição. Ed. Malheiros. São Paulo-2003. p. 34/35.

ICMS.” Em reforço à sua tese, contesta a tributação de remessa de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular, prevista na legislação do imposto, ao afirmar que isto “*configura simples transporte e, por isso mesmo, é intributável por meio do ICMS. Não há transmissão de mercadoria e, por via de consequência, circulação jurídica.*”

### **3.2.4.2) Alíquotas**

Inicialmente, cabe destacar que as alíquotas do ICMS dividem-se em internas e interestaduais. Por alíquotas internas entende-se aquelas aplicadas às operações tributadas efetuadas no âmbito do território de um mesmo Estado. As Interestaduais são aquelas que incidem nas operações entre pessoas situadas em estados diferentes.

A atribuição para fixar alíquotas cabe aos próprios Estados e ao Distrito Federal por intermédio de lei ordinária, porém a Constituição imprime algumas limitações relacionadas às alíquotas interestaduais e alíquotas internas mínimas e máximas. Com efeito, o Art. 155, parágrafo 2º, IV e V, estabelece:

*“IV- resolução do Senado Federal , de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;*

*“V- é facultado ao Senado Federal:*

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;*
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços dos seus membros.”*

Ainda, segundo disposições constitucionais, devem ser observados os seguintes pontos quanto às alíquotas:

- as alíquotas internas, como regra, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais. Os Estados e o Distrito Federal, no entanto, podem estabelecer convênios para concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais;

- nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte do imposto, a alíquota praticada será a interestadual. Neste caso, cabe ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Caso o destinatário não seja contribuinte do imposto a alíquota praticada será a interna.

A aplicação de alíquotas diferenciadas para as operações interestaduais e sempre menores, por imposição constitucional, que as alíquotas válidas para as operações internas, evidencia a opção pelo princípio **misto** quanto ao local de tributação. Ou seja, parte é tributada na **origem** e outra no **destino**. Essa forma tem como objetivo redistribuir a carga em favor dos estados consumidores, tendo em vista que cabe a estes a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

O Senado Federal, no uso de suas competências, estabeleceu as seguintes alíquotas, para as operações interestaduais:

- 7% - nas operações ou prestações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes localizados nos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo;
- 12% - nas operações ou prestações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes localizados nos Estados das regiões Sul e Sudeste.

As alíquotas nominais internas, de modo geral, situam-se entre 17% e 18% porém, para determinados produtos como cigarros, bebidas alcoólicas, armas e munições, perfumes, energia elétrica, comunicação e combustíveis as alíquotas nominais situam-se em torno de 25%. As alíquotas mais baixas são, geralmente, atribuídas aos bens de primeira necessidade.

Calcula-se que existam cerca de 44 alíquotas diferentes, o que torna a administração do imposto ainda mais complicada. Essa é a opinião expressada pelo próprio Governo em Mensagem enviada ao Congresso Nacional, no início da atual legislatura, justificando a necessidade de mudança na legislação do ICMS.

*“Atualmente, o ICMS possui grande diversidade de alíquotas (44) e de benefícios fiscais em vigor, contemplados em 27 diferentes normas estaduais. Apresenta estrutura complexa e ineficiente, que compromete a arrecadação, favorece a sonegação e prejudica a economia, gerando insegurança na definição dos investimentos privados.”*

A proposta em exame no Congresso Nacional prevê a redução para o máximo de cinco alíquotas e regulamento único para o ICMS. A título de comparação apresenta-se a seguir Quadro com as alíquotas do IVA vigentes nos países da OCDE.

**Quadro 4**  
**Países da OCDE**  
**Alíquotas do IVA**

<b>Países</b>	<b>Alíquota interna zero(1)</b>	<b>Alíquota reduzida</b>	<b>Alíquota padrão</b>
Alemanha	Não	7,0	16,0
Austrália	Sim	-	10,0
Áustria	Não	10,0 e 12,0	20,0
Bélgica	Sim	6,0 e 12,0	21,0
Canadá	Sim	-	7,0
Coréia do Sul	Sim	-	10,0
Dinamarca	Sim	-	25,0
Espanha	Não	4,0 e 7,0	16,0
Finlândia	Sim	8,0 e 17,0	22,0
França	Não	2,1 e 5,5	19,6
Grécia	Não	4,0 e 8,0	18,0
Holanda	Não	6,0	19,0
Hungria	Sim	12,0	25,0
Irlanda	Sim	4,3 e 13,5	21,0
Islândia	Sim	14,0	24,5
Itália	Sim	4,0 e 10,0	20,0
Japão	Não	-	5,0
Luxemburgo	Não	3,0, 6,0 e 12,0	15,0
México	Sim	-	15,0
Noruega	Sim	12,0	24,0
Nova Zelândia	Sim	-	12,5
Polônia	Sim	7,0	22,0
Portugal	Não	5,0 e 12,0	19,0
Reino Unido	Sim	5,0	17,5
República Eslovaca	Não	14,0	20,0
República Tcheca	Não	5,0	22,0
Suécia	Sim	6,0 e 12,0	25,0
Suíça	Sim	2,4 e 3,6	7,6
Turquia	Não	1,0 e 8,0	18,0

Fonte: OCDE.

(1) Alguns produtos adquiridos internamente com alíquota zero.



A Lei Complementar nº 87/96, Art. 13, parágrafo 1º, I, estabelece que: *“integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.”* Isto constitui o denominado cálculo “por dentro” do imposto. Por essa razão, as alíquotas efetivamente aplicadas ao valor da operação são maiores do que as alíquotas nominais.

As alíquotas efetivas podem ser calculadas por intermédio da seguinte regra:

$$\text{Alíquota Efetiva} = \text{Alíquota Nominal} \times 100 / 100 - \text{Alíquota Nominal}$$

Exemplo: Alíquota Nominal = 18%

$$\text{Alíquota Efetiva} = ?$$

$$\text{Alíquota Efetiva} = 18 \times 100 / 100 - 18 = 1800 / 82 = \mathbf{21,95\%}$$

Ou seja, a alíquota de 18% corresponde, na verdade, a um imposto calculado sobre o valor da operação a uma alíquota de 21,95%. Assim como, a alíquota nominal de 25% corresponde a 33,33%.

Embora seja legalmente estabelecida, esta forma de calcular o imposto gera discordância entre os tributaristas. Carrazza (2003), se insurge contra ela ao comentar:

*“Tal forma de apuração do montante de ICMS – embora preconizada pelo Fisco – não se coaduna com as exigências de nosso sistema constitucional tributário. Com efeito, a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo disvirtua o modelo constitucional deste tributo, que deixa de ser sobre ‘operações mercantis’ para transformar-se num ‘imposto sobre o imposto’, figura híbrida e teratológica, que, inclusive, viola o princípio da reserva das competências tributárias”*

### 3.2.4.3) Administração do imposto

Desde a introdução desse imposto no sistema tributário brasileiro, inicialmente como ICM e posteriormente como ICMS, a titularidade pertence aos Estados e ao Distrito Federal. No nosso sistema esse é o imposto que mais se assemelha ao IVA, cuja implantação predomina em países com organização político-administrativa unitária, onde a convivência com um imposto desse tipo é mais adequada. Porém, mesmo aqueles que, como o Brasil, adotam o regime federativo,<sup>34</sup> optaram pelo IVA-Nacional.

---

<sup>34</sup> Alemanha, Áustria e Argentina são países federativos que adotaram o IVA-Nacional.

Sobre este ponto tem havido manifestações de estudiosos da matéria e de representantes dos diversos setores econômicos sempre no sentido de que as dificuldades encontradas na administração do ICMS decorrem, essencialmente, da forma como ele foi implantado e como vem sendo administrado. Maciel (2003)<sup>35</sup>, em texto sobre a reforma tributária, assim se referiu:

*“os impostos sobre o valor agregado incidentes sobre o consumo, como o ICMS brasileiro, em todos os países, se sujeitam à titularidade do governo central. Somos a única exceção, por um enorme equívoco da Reforma de 1967. As conseqüências são drásticas: difícilíssima administração das regras de origem e destino, incompatibilidade entre os objetivos da política de exportação e as necessidades fiscais dos estados, possibilidade permanente de práticas predatórias de guerra fiscal na ‘competição’ por novos investimentos, etc. A realidade ensina, entretanto, que é completamente irrealista cogitar de transferir a titularidade do ICMS dos estados para a União. Resta uma única saída: fixar uma legislação nacional para esse imposto, mantida nos estados, para fiscalizar, julgar e arrecadar”.*

A Confederação Nacional da Indústria (CNI), em relatório divulgado em 1999, sobre a necessidade de reforma tributária, destaca:

*“uma característica do imposto sobre o consumo, na maioria dos países, é que ele é um tributo federal, cabendo aos estados uma parcela fixa do que se arrecada. Já o Brasil, destoando da marcha, fez uma miscelânea de sistema tributário, e com isso é sua própria economia que vem perdendo o compasso. Na nossa originalidade, conseguimos criar dois impostos do tipo IVA: o ICMS, incidindo sobre a transferência de bens e alguns serviços e cobrado pelos estados, e o IPI, que incide sobre o produto industrializado e é de competência da União. Ambos acomodam um sem número de alíquotas e de procedimentos diferentes de recolhimento e fiscalização, resultando num enorme transtorno para as empresas, que ainda tem que lidar com o PIS, a COFINS e a CPMF, tributos não menos danosos para a competitividade”.*

---

<sup>35</sup>Everardo Maciel. Texto sobre Reforma Tributária. 2003.

A própria CNI divulgou, por intermédio do Boletim Sondagem Especial N° 01 de agosto de 2003<sup>36</sup>, o resultado de uma pesquisa efetuada nos meses de junho/julho/2003 entre 1.385 dirigentes industriais de diversos setores de atividade e regiões do País sobre a visão, do ponto de vista deles, do sistema tributário brasileiro. Os piores resultados com relação aos “Problemas do Sistema Tributário Nacional” estão relacionados justamente à tributação sobre o consumo. Assim, mais da metade ou exatamente 57,3% considera os “Tributos cumulativos ou em cascata” como um dos piores problemas do sistema.

Considerados os tributos individualmente, a pesquisa revela que o ICMS desponta como o pior tributo com 64% dos entrevistados, enquanto a COFINS, cumulativa, vem em segundo lugar com 58%.

À primeira vista parece paradoxal que isto ocorra justamente com o imposto que tem por princípio, na sua forma de apuração, a não-cumulatividade, técnica consagrada, na maioria dos países do mundo, como a mais eficaz na tributação do consumo. Ocorre que a rejeição ao imposto não está relacionada a essa questão e sim à forma como é administrado no país. São vinte e sete estados, cada um com sua própria legislação no tocante à determinação da alíquota interna e concessão de benefícios fiscais. Na questão referente a que medidas mais importantes deveriam ser tomadas com relação ao ICMS, o resultado foi que 39,4% consideraram que seria a “unificação das alíquotas nacionalmente”. Em segundo lugar, com 15,4%, aparece a “simplificação dos procedimentos e exigências”.

O próprio governo federal, na Exposição de Motivos nº 84/2003 sobre a alteração no Sistema Tributário, assim justifica a necessidade de mudança no ICMS e racionalização de sua legislação:

*“No tocante ao imposto de competência estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS), tem-se, atualmente, um quadro de grande complexidade da legislação. Cada um dos Estados mantém sua própria regulamentação, formando um complexo de 27 diferentes legislações a serem observadas pelos contribuintes. Agrava-se esse cenário a grande diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais, o que caracteriza o quadro denominado de ‘guerra fiscal’.*”

---

<sup>36</sup> Sondagem Especial da Confederação Nacional da Indústria – nº 01 – Agosto de 2003 – [www.cni.org.br](http://www.cni.org.br).

*Tais circunstâncias trazem prejuízos ao cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, dificultam a administração, a arrecadação e administração do imposto e remetem, ainda, a graves problemas econômicos, pois os diferentes tratamentos estabelecidos provocam, muitas vezes, desequilíbrios concorrenciais e insegurança na definição de investimentos.”*

A fragmentação da base e a atribuição da titularidade a entes distintos da federação divergem do modelo de tributação sobre o consumo que passou a ser adotado e aperfeiçoado em termos mundiais. Destaca-se, a seguir, outras situações que significam também diferenças importantes e que, embora tenham sido aperfeiçoadas, constituem problemas ainda nos dias atuais:

**a) Constituição da base**

Os países que passaram a adotar o IVA, em regra, optaram por uma base ampla de tributação, ou seja, o imposto incide sobre todas as transmissões de bens e a prestação de serviços e abrange todas as fases desde a produção ao consumo final. No Brasil, como já destacado, foi adotada uma base restrita com inclusão, inicialmente, somente dos bens, tributados por intermédio do IPI e do ICM. Posteriormente, com a mudança efetuada no sistema em 1988, a base do ICM foi ampliada com a inclusão dos serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e serviços de comunicações.

As propostas apresentadas para alteração na tributação do consumo de bens e serviços incluem, invariavelmente, a ampliação da base por intermédio da fusão do IPI, ICMS e ISS;

**b) Utilização de créditos – bens destinados ao uso ou consumo e ao ativo permanente.**

A apuração do IVA é efetuada, em geral, pelo confronto entre os débitos e créditos. O aproveitamento dos créditos segue o regime do tipo **financeiro** em toda sua extensão, de tal modo que os créditos decorrentes do pagamento do imposto pela aquisição de matérias primas, produtos intermediários, embalagens e bens do ativo fixo são dedutíveis. Esta forma de apuração constitui o IVA propriamente dito ou o IVA-Consumo, adotado, por exemplo, em todos os países que integram a União Européia.

Na questão do aproveitamento dos créditos, no momento da apuração do ICMS, o Brasil tem oscilado entre afastamento e aproximação do modelo europeu na apuração do IVA. O roteiro descrito a seguir, com o propósito de facilitar o entendimento, procura demonstrar

todas as principais etapas do caminho percorrido, com relação ao aproveitamento dos créditos, desde o convênio ICM 66/88, que expressamente impediu, até as modificações mais recentes, que trataram de flexibilizar.

- **Convênio ICM 66/88 Art. 31, II:** “*não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento*”.

Ao estabelecer tal restrição o Brasil optou por um IVA do tipo produto<sup>37</sup> em contraposição ao IVA do tipo consumo<sup>38</sup> adotado na maioria dos países. As regras restritivas de utilização do crédito foram, em geral, combatidas por renomados especialistas e mestres do direito sob o argumento de que contrariavam o princípio constitucional da não-cumulatividade que, segundo esses entendimentos, só se concretiza integralmente se forem deduzidas, como crédito na apuração do imposto, todas as despesas necessárias à produção do bem. Carrazza (2003)<sup>39</sup>, assinala:

*“qualquer artifício legislativo ou fazendário – como a vedação de créditos destinados ao ativo imobilizado do contribuinte ou para serem utilizados em seu processo industrial ou comercial – que leve ao aumento da carga econômica do ICMS suportada pelo consumidor final arremeterá contra o princípio da não-cumulatividade e, destarte, não poderá prevalecer”.*

Nessa linha, e ressaltando as idas e vindas da legislação brasileira no tocante ao afastamento ou aproximação do modelo do IVA, Torres (2004),<sup>40</sup> destaca:

*“A legislação brasileira em diversas ocasiões se afastou do modelo estrangeiro. No início da implementação do imposto não-cumulativo optou pelo regime do crédito físico, embora na França já se adotasse o crédito financeiro. Só com a Lei Kandir (LC 87/96) e com a*

---

<sup>37</sup> Incide sobre os bens de consumo e bens de capital.

<sup>38</sup> Permite a dedução, de todas as despesas necessárias à produção do bem.

<sup>39</sup> Roque Antonio Carazza. ICMS – p. 294.

<sup>40</sup> Ricardo Lobo Torres. O princípio da não-cumulatividade e o IVA no Direito comparado. Texto inserido no livro “O princípio da não-cumulatividade”. Ives Gandra Martins. 2004. p. 139.

*complementação da LC 102/2000 acertou o passo com o modelo europeu”*

A restrição à utilização dos créditos perdurou até o ano de 1996 quando foi editada a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir).

- **Lei Complementar nº 87/96, Art. 20:** *“para compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação”.*

O artigo 33 da mesma lei completa:

*“Art. 33 . Na aplicação do Art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 1998;*

*II – a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dará direito de crédito a partir da data de entrada desta Lei Complementar em vigor;*

*III – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.*

Com essa nova regra o ICMS aproxima-se verdadeiramente de um IVA tipo consumo. No entanto, como pode ser visto na seqüência, novos preceitos legais procuram prorrogar, parcelar, ou seja, dificultar, de alguma forma, a implementação da medida inovadora.

- **Lei Complementar nº 92/97:** Por intermédio dessa lei ( artigo 1º), que modificou o inciso I do artigo 33 da LC 87/96, foi prorrogado para 1º de janeiro de 2000 a entrada em vigor do *“direito ao crédito relativamente às mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento”*. E assim, a vigência efetiva da matéria constante desse inciso foi sucessivamente adiada.

Para 1º de janeiro de 2003, pela **Lei Complementar nº 99/99** e para 1º de janeiro de 2007, pela **Lei Complementar nº 114/2002**.

Desta forma, embora o direito de utilização do crédito continue existindo, impediu-se, por meio de sucessivos atos legais, sua efetiva implementação. Cabe reproduzir parte do texto que acompanhou a “Justificativa” para edição da lei que estabeleceu o primeiro adiamento (Lei Complementar nº 92/97):

*“Aproxima-se, agora, a data de entrada em vigor do dispositivo da lei complementar que autoriza os contribuintes a se creditarem do ICMS incidente das aquisições de bens de uso e consumo do estabelecimento, prevista para o dia 1º de janeiro de 1998, e não existe, até o momento, nenhuma avaliação precisa do impacto dessa nova concessão sobre as receitas estaduais e municipais. Sabe-se, entretanto, que a queda na receita do imposto será substancial, podendo levar as finanças dos Estados e dos Municípios a uma situação insustentável. Por essa razão, é muito importante que o Congresso adote, rapidamente, uma postura de prudência, prorrogando a entrada em vigor do mencionado dispositivo pelo prazo de dois anos, que julgamos razoável para que os efeitos das disposições da lei que já vigoram possam ser melhor absorvidos pelos Tesouros estaduais e municipais”<sup>41</sup>.*

- **Lei Complementar nº 102/2000:** Como já referido, a Lei Complementar nº 87/96, por intermédio do artigo 20, autorizou o aproveitamento dos créditos relativos a bens e serviços adquiridos para uso ou consumo do estabelecimento e bens destinados ao ativo fixo. Por intermédio do artigo 33, a matéria foi dividida em três incisos com tratamento diferenciado a cada um deles relativamente ao início da vigência.

Com relação ao inciso I, referente a bens adquiridos para uso ou consumo, foi comentado no item anterior. Os incisos II e III, que tratam do

---

<sup>41</sup> Roque Antonio Carrazza. ICMS – 2003. Malheiros Editores Ltda. São Paulo – SP. p. 296. Nota de rodapé nº 38.

consumo de energia elétrica e bens do ativo permanente, quanto à nova forma e vigência, foram disciplinados pela Lei Complementar nº 102/2000, que dispõe conforme discriminado a seguir:

▪ **Energia Elétrica usada ou consumida no estabelecimento.**

No caso da energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, a LC nº 87/96 não impunha restrições. A LC nº 102/2000, no entanto, estabeleceu nova regra para utilização do crédito. Assim, foi dada nova redação ao inciso II do artigo 33 da LC nº 87/96:

*“Art. 33. Na aplicação do Art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*(.....)*

*“II- somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:*

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*
- b) quando consumida no processo de industrialização;*
- c) quando seu consumo resultar em saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e*
- d) a partir de 1º de janeiro de 2003 nas demais hipóteses”.*

Este último item foi prorrogado para 1º de janeiro de 2007 pela Lei Complementar nº 114/2002.

▪ **Bens destinados ao ativo permanente**

No caso dos bens destinados ao ativo permanente a Lei Complementar nº 87/96 previa o aproveitamento do crédito integral e imediato. A LC nº 102/2000 manteve o direito ao crédito, porém, distribuído em 48 parcelas, devendo a primeira ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento. Definiu ainda que *“ao final do quadragésimo oitavo mês, contado da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado”.*



O entendimento entre os tributaristas é de que o cerceamento ao abatimento integral do crédito não se coaduna com o princípio da não-cumulatividade. Salomão (2001)<sup>42</sup>, afirma:

*“Tal situação altera profundamente o conteúdo e o alcance do princípio da não-cumulatividade, pois o contribuinte não poderá abater, compensar mensalmente, o que se creditou no mês anterior, mas sim somente parte do que se creditou, aliás, 1/48 do que se creditou, ou seja, parte irrisória do valor creditado.”*

Em linha com esse entendimento, Carrazza (2003)<sup>43</sup>, assinala:

*“Essas restrições temporais à utilização de créditos fiscais, para fins de pagamento do ICMS, implicam, por via oblíqua, derrogação do princípio da não-cumulatividade. E, para completar a afronta à Lei das Leis, o dispositivo legal arbitrariamente dispõe que, ao cabo de 48 meses, eventual ‘saldo remanescente do crédito será cancelado’. Não se poderia dizer mais, nem se poderia dizer pior”*

### **c) Exportações**

Em princípio, com a reforma de 1988, ficaram livres do ICMS apenas os produtos industrializados. Posteriormente, por intermédio da Lei Complementar nº 87/96, foram excluídos os produtos semi-elaborados e finalmente a Emenda Constitucional nº 42/2003 restabeleceu o princípio integral de destino, nas transações com outros países, ao determinar que *“o ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”*.

Embora, legalmente, os produtos exportados estejam desonerados do ICMS, na prática há uma série de problemas relacionados à acumulação de créditos gerados nas operações anteriores, o que torna, de certa forma, ineficazes as medidas legislativas adotadas. Este fato, em grande medida, decorre da forma como o imposto está estruturado no país. Assim, a consecução da política nacional de desoneração das exportações encontra resistência no

---

<sup>42</sup> Marcelo Vieira Salomão. ICMS – Reflexões sobre a Lei Complementar nº 102/2000. “O ICMS e a restrição da Lei Complementar nº 102/2000 ao aproveitamento dos créditos relativos aos bens do ativo permanente”. 2001. ed. Mandamentos.p.136.

<sup>43</sup> Roque Antonio Carrazza. ICMS. 2003 9ª edição. Malheiros Editores.p.299

âmbito estadual sob o argumento de que isto imporá perda de receita e, conseqüentemente, dificuldade na execução orçamentária. O problema se agrava quando o Estado é obrigado a reconhecer crédito de imposto, pela aquisição de insumos, incorrido em outro Estado. O próprio governo admite que *“alguns Estados estão deixando de reconhecer esses créditos, o que impacta profundamente a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional.”*<sup>44</sup>

A propósito, cabe destacar texto publicado na imprensa, em que tanto o governo, por intermédio do secretário executivo do Ministério da Fazenda, como o representante das empresas exportadoras tratam de encontrar formas para equacionar essa questão. A seguir parte do texto publicado na imprensa:<sup>45</sup>

*“O governo planeja encaminhar ao Congresso, uma Proposta de Emenda Constitucional (PEC) para alterar, radicalmente, a forma como as exportações são atualmente desoneradas de ICMS. Como acontecia antes da Constituição de 1988, este imposto estadual voltaria a incidir sobre as vendas ao exterior. Em contrapartida, os exportadores teriam a garantia de receber de volta integralmente, em dinheiro, o tributo recolhido sobre o valor total de cada operação.*

*O ressarcimento seria feito diretamente por um fundo a ser criado pela União, exclusivamente para tal fim. O dinheiro viria de aportes, ao fundo, de recursos fiscais da própria União e de parte da arrecadação dos Estados com o ICMS sobre importações.*

*O objetivo do governo federal é criar um modelo que efetivamente desonere as exportações do ICMS. Em tese, a legislação atual prevê a desoneração. Mas, na prática, ela não ocorre, pelo menos não plenamente.*

*A origem da resistência em permitir o uso de tais créditos está na irracionalidade do modelo atual. O Estado que, em tese, é obrigado a reconhecer o crédito - e, portanto, a abrir mão de receita - nem sempre é o mesmo que arrecadou o ICMS. É por isso que as empresas enfrentam o problema especialmente quando a aquisição do insumo ocorre em outro Estado”.*

---

<sup>44</sup> Mensagem do Executivo ao Congresso Nacional no início de 2005.

<sup>45</sup> Jornal Valor Econômico de 23/02/2005. ICMS . Governo vai alterar mecanismos que desonera as exportações de imposto. Mônica Izaguirre

#### **d) Substituição tributária**

A substituição tributária foi introduzida no ordenamento jurídico-tributário com o objetivo de facilitar a fiscalização e a cobrança do imposto, especialmente, em alguns setores com cadeia produtiva seqüencial até a distribuição ao consumo como o automotivo, cigarros, bebidas, combustíveis e farmacêutico.

O fundamento legal para sua instituição consta expressamente do § 7º, Art. 150 da Constituição Federal, que assim estabelece:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...)*

*“§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”*

Esse dispositivo constitucional foi complementado pelo Art. 6º da Lei Complementar nº 87/96 ( Lei Kandir):

*“Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.*

*“§ 1º. A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado, que seja contribuinte do imposto.*

*“§ 2º. A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.”*

Em que pese estar, a substituição tributária, assentada em fortes instrumentos legais, isto não a isentou de críticas no tocante à sua operacionalização, especialmente quanto ao seu estabelecimento relacionado a fatos subseqüentes ou substituição tributária “pra frente”. Por esse mecanismo tributa-se, antecipadamente, operações futuras e, por isso mesmo, de acontecimento incerto. Com isso, embora haja previsão legal de roteiro básico a ser seguido, a

base de cálculo será sempre arbitrada. Nesse caso, mesmo a administração tributária se acercando dos devidos cuidados técnicos, é pouco provável que, ao final, resulte em algum benefício para o contribuinte.

Embora assegurada a *“imediata e preferencial restituição da quantia paga a maior, em razão da não realização do fato gerador presumido”*, o reconhecimento desse direito nem sempre foi pacífico por parte da administração tributária o que, certamente, contribuiu para aumentar os pontos de atrito nas relações entre o Fisco e os contribuintes. Sobre esse ponto, o Supremo Tribunal Federal decidiu que os valores pagos em decorrência de substituição tributária são definitivos. Dessa forma, nem o Fisco pode exigir a complementação de eventuais valores pagos a menor, nem o contribuinte tem o direito de exigir restituição de valores pagos a maior.

Esse fato contribuiu para consolidar a prática desse instituto, sob o argumento de maior simplificação e controle por parte da administração tributária. Sobre esse ponto, Machado (2003)<sup>46</sup>, comenta:

*“Alimenta-se a esperança de que o Supremo Tribunal Federal venha a modificar sua orientação nessa matéria, posto que a substituição tributária, como está concebida naquela Corte Suprema, consegue reunir todas as desvantagens que o ICMS pode ter, assim:*

*“a) admite tributação definitiva com base em pautas fiscais arbitrariamente fixadas pelo fisco; e*

*“b) onera demasiadamente a atividade de produção e circulação de bens porque incide com alíquotas bastante elevadas logo na primeira etapa, vale dizer, na operação praticada pelo contribuinte substituto”.*

### **3.3) Cumulatividade**

#### **3.3.1) Considerações gerais**

A reforma efetuada em 1988 permitiu, conforme já mencionado, a instituição de contribuições de forma exclusiva pela União. É certo que o sistema já convivia com essa nova modalidade impositiva com a criação do Pis/Pasep, em 1970, e do Finsocial, em 1982.

---

<sup>46</sup> Hugo de Brito Machado. Pesquisas Tributárias. Nova Série – 9. Ed. Revista dos Tribunais. 2003.p.191

Contudo, foi somente a partir da aprovação do texto constitucional, em 1988, que estas e outras contribuições passaram a ter efetiva e crescente participação no sistema tributário.

Assim, das contribuições ampliadas ou instituídas, as que afetaram diretamente a tributação do consumo de bens e serviços, objeto central deste estudo, foram a COFINS e o PIS/PASEP. Estas contribuições passaram a incidir, de forma cumulativa, sobre o faturamento decorrente da venda de bens e serviços. Desta forma, a tributação sobre o consumo, orientada pelo princípio constitucional da não-cumulatividade, passou a conviver com um novo elemento: a cumulatividade. A participação dessas contribuições, na arrecadação federal, se ampliou e se consolidou rapidamente. Adiante, será apresentado, de forma mais detalhada, estudo sobre sua evolução, porém, cabe destacar, desde logo, que a arrecadação do Pis/pasep e da Cofins representavam, em 1988, 12% do total da arrecadação oriunda da tributação incidente sobre a venda de bens e serviços (IPI, ICMS, ISS, PIS/PASEP e COFINS). Em 1990 chegou a 20,5% e em 1995 já atingia 25%.

É inegável, portanto, a importância que essas contribuições passaram a desempenhar no contexto da arrecadação federal. Assim, sempre que premido pela necessidade imperiosa de aumentar receita para manter o equilíbrio orçamentário e alcançar resultado comprometido em ajuste fiscal, o governo central lançou mão, prioritariamente, de contribuições. Como esses recursos eram, em geral, elevados, a contribuição que se mostrava capaz de proporcionar o ganho requerido, sem maiores desgastes, era justamente a COFINS por deter uma base ampla, constituída pelo faturamento, incidência cumulativa e, por isso mesmo, com alíquota, “aparentemente”, pequena. Ao ser incorporada ao texto constitucional, em 1988, como Finsocial, sua alíquota que era de apenas 0,5%, foi seguidamente ampliada para 1% e 1,2% , em 1989, e finalmente para 2%, em 1990. Em 1991, por intermédio da Lei Complementar nº 70/91, foi instituída a Cofins em substituição ao Finsocial, com alíquota de 2%. Posteriormente, em 1999, a alíquota foi reajustada para 3%.

Além disso, o fato dessas contribuições não serem compartilhadas<sup>47</sup> com Estados e Municípios faz com que qualquer aumento de arrecadação seja integralmente alocado à União. Por outro lado, torna-se, por vezes, inviável a opção por algum tributo compartilhado em decorrência do elevado grau de intervenção que seria necessário para gerar o mesmo montante de recursos. Caso concreto ocorreu em 1999 quando, por necessidade de ajuste

---

<sup>47</sup> Os tributos cuja arrecadação é compartilhada com Estados e Municípios são o IPI (57%) e o Imposto sobre a Renda (47%).

fiscal, dentre outras medidas, foi elevada a alíquota da Cofins de 2% para 3%. Fato que contribuiu com um aumento adicional de cerca de R\$ 11 bilhões e por essa razão foi, de longe, dadas as circunstâncias, a medida mais eficaz. Para se ter uma idéia, toda a arrecadação do IPI, naquele ano, importou em R\$ 16,5 bilhões. Se esse fosse o tributo escolhido, para gerar o montante requerido pela União, sua arrecadação teria que ser elevada para cerca de R\$ 38 bilhões.

A tributação cumulativa, no entanto, em que pese sua vantagem arrecadatória, se constituiu em profundo retrocesso, especialmente para a tributação do consumo, considerando-se que na reforma de 1967 todo o empenho foi no sentido de eliminá-la, reconhecendo, assim, seus efeitos nocivos para o sistema produtivo e seguindo tendência mundial. Além do que, introduziu forte elemento alimentador de conflitos entre o Fisco e o setor produtivo da economia pelas distorções e malefícios que é capaz de causar a esse setor. A Confederação Nacional da Indústria - CNI, em trabalho divulgado, em 1999, sobre a necessidade de reforma do sistema, afirma:

*“No Brasil, com o modelo de tributação em cascata, os tributos vão se acumulando nos custos como uma bola de neve. Em cada fase de produção, o produto é taxado com PIS e COFINS, além da CPMF. Por terem alíquotas baixas, estes impostos em cascata parecem inofensivos, mas isto é pura ilusão. Um estudo preparado para a Associação Brasileira das Indústrias Químicas (Abiquim) mostra que os tributos em cascata reduzem, em pelo menos 6%, a margem bruta de lucro do setor, inviabilizando a inserção dos produtos brasileiros em muitos mercados”<sup>48</sup>.*

Feitas essas considerações gerais, apresenta-se, a seguir, cada uma das contribuições.

### **3.3.2) Finsocial/Cofins**

O Finsocial foi instituído pelo Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, como uma contribuição social destinada a custear investimentos em áreas assistenciais de alimentação, saúde, habitação popular, educação e amparo ao pequeno agricultor.

Essa contribuição era calculada à alíquota de 0,5% incidente sobre vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou

---

<sup>48</sup> Reforma Tributária = + produção + emprego + investimentos. CNI.1999. p.17/18.

privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda. Para as empresas públicas ou privadas que realizavam apenas vendas de serviços a contribuição era calculada à alíquota de 5% sobre o Imposto de Renda Devido.

Com a aprovação da Constituição de 1988 o Finsocial passou a integrar a receita da seguridade social, prevista no Art. 195, I, em conformidade com o Art. 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Em razão do aumento das transferências de receitas da União estabelecidas na Constituição de 1988 e a conseqüente perda de arrecadação, a alíquota do Finsocial que, até então, permanecia em 0,5% foi seguidamente aumentada para 1% , 1,2% e 2% com base, respectivamente, nas Leis n<sup>o</sup>s 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90.

Esse aumento foi alvo de inúmeras demandas judiciais contra a União sob o argumento de que, conforme estabelecia o Art. 156 do ADCT<sup>49</sup> , a alíquota deveria permanecer em 0,5%. O Supremo Tribunal Federal julgou procedente e declarou a inconstitucionalidade do Finsocial com alíquota acima de 0,5%.

Finalmente, para regular o Art. 195, I, da Constituição de 1988 foi editada a Lei Complementar n<sup>o</sup> 70, de 30 de dezembro de 1991 que instituiu a Cofins em substituição ao Finsocial. A mudança, no entanto, se restringiu ao nome, dado que a estrutura praticamente não mudou, inclusive a alíquota foi estabelecida em 2%, justamente a que vigorava quando da extinção.

Assim, o Art. 2<sup>o</sup> da LC n<sup>o</sup> 70/91 definiu a base de cálculo dessa nova contribuição como sendo *o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.*

Mesmo após a instituição da Cofins, por intermédio de Lei Complementar, as demandas judiciais, questionando a sua constitucionalidade, continuaram e por essa razão, o valor da arrecadação efetivamente recolhido situava-se bem abaixo do esperado. Entretanto, em meados de 1993, o Supremo Tribunal Federal julgou favorável à União e confirmou a legalidade dessa contribuição. O fluxo de arrecadação então, foi restabelecido e, além disso,

---

<sup>49</sup> Art.56. Até que a lei disponha sobre o Art. 195,I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Decreto 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo Decreto Lei n<sup>o</sup> 2.049, de 1<sup>o</sup> de agosto de 1983, pelo Decreto n<sup>o</sup> 91.236, de 08 de maio de 1985, e pela Lei n<sup>o</sup> 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento.

foram recuperados os valores que deixaram de ser recolhidos no período em que ela encontrava-se *subjudice*.

Alteração importante ocorreu no final de 1998, por intermédio da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que unificou as bases de cálculo da Cofins e do Pis/Pasep, aumentou a alíquota da Cofins para 3% e ampliou o conceito de faturamento, previsto na LC nº 70/91, ao incorporar todas as receitas, independente da classificação contábil. Assim, os Art.s 2º e 3º da lei nº 9.718/98, estabelecem:

*“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*

*“Art. 3º. O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

*“§ 1º. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”*

Para atenuar o aumento da alíquota da Cofins para 3% foi, inicialmente, permitida a compensação, de até um terço da Cofins paga, com o montante devido a título de Contribuição sobre o Lucro Líquido. Essa permissão foi suspensa a partir de 1º de janeiro de 2000 por intermédio da Medida Provisória 1991-12. Assim a alíquota normal da Cofins ficou consolidada em 3%. No caso das instituições financeiras a alíquota foi elevada para 4% a partir de setembro de 2003, em conformidade com a Lei nº 10.684, de 30/05/2003.

Desde a sua instituição, inicialmente como Finsocial (1982/1990), até o ano de 2003 e janeiro de 2004 a Cofins incidiu de forma cumulativa. Porém, a partir de fevereiro de 2004, por intermédio da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, foi introduzida a não-cumulatividade parcial para essa contribuição. Logo em seguida, a partir de maio de 2004, passou a incidir sobre a importação de bens e serviços, de acordo com a Lei nº 10.865, de 30/04/2004.

A periodicidade de apuração da Cofins e do Pis/Pasep é mensal com recolhimento ao Tesouro Nacional no último dia útil da quinzena subsequente ao mês de apuração.



### 3.3.3) Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS

A competência para instituir esse imposto é dos Municípios conforme estabelece o Art. 156, da Constituição:

*“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

*I. (...)*

*II. (...)*

*III. serviços de qualquer natureza, não compreendidos na base de cálculo do ICMS, definidos em lei complementar.”*

Cabe à lei complementar, quanto a esse imposto: i) fixar suas alíquotas máximas e mínimas; ii) excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior; e iii) regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Esse imposto é regido, atualmente, pela lei complementar nº 116, de 31/07/2003. Essa lei redefiniu a lista de serviços e estabeleceu a alíquota máxima do imposto em 5%. A alíquota mínima já havia sido fixada em 2%, em junho de 2002, pela Emenda Constitucional nº 37, de 13/06/2002.

O Art. 1º da lei nº 116/2003, estabelece que o imposto *“tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”*

O ISS caracteriza-se por uma elevada concentração da arrecadação em poucos municípios. O Brasil é constituído por cerca de 5.558 municípios e, conforme mostrado no quadro 5, a seguir, os 50 maiores municípios, ou menos de 1% do total, respondem por 73% da arrecadação. Ampliando-se para os duzentos maiores municípios, ou apenas 3,6% do total, o valor arrecadado, por esse conjunto, se aproxima dos 90%. Este levantamento foi efetuado com base nos dados da arrecadação efetiva, referente ao ano de 2003.

**Quadro 5**  
**Concentração da Arrecadação do ISS**  
**2003**

Municípios	Arrecadação do ISS		Percentual de Municípios em relação ao total de Municípios
	R\$ Milhões	%	
50 Maiores	6.704	72,66	0,90
100 Maiores	7.431	80,54	1,80
200 Maiores	8.074	87,50	3,60
Demais	1.153	12,50	96,40
<b>Total</b>	<b>9.227</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

Obs.: Total de Municípios: 5.558.

Os dados apresentados no quadro 5, demonstram que a maioria dos Municípios não tributa ou tributa de forma parcial os serviços definidos em lista específica. Isto, em parte, decorre do próprio perfil dos municípios brasileiros, constituídos por cidades de pequeno porte, com economia voltada para o meio rural. Assim, a lista de serviços, direcionada para as atividades urbanas, tende a privilegiar as grandes cidades.

Dada essa estrutura, parece não restar dúvida de que em uma eventual reforma na tributação do consumo, os serviços tributados pelo ISS serão incorporados à base do ICMS e do IPI, para a formação de um imposto sobre o valor agregado de base ampla. Esta possibilidade já consta da proposta em discussão no Congresso Nacional, como parte da terceira fase da reforma prevista para janeiro de 2007. Nesse sentido, o Instituto Brasileiro de Administração Tributária – IBAM, por intermédio do Boletim de Conjuntura, de outubro de 2003<sup>50</sup>, admite:

---

<sup>50</sup> Boletim de Conjuntura Econômico-Financeira – Outubro de 2003. Título:

*“Em relação ao ISS, quando se levanta a tese de que se deve cobrar pela alíquota máxima, isto se prende a um fato muito simples: mesmo tendo havido um grande avanço com a aprovação da Lei Complementar nº 116/2003 antes da proposta de reforma tributária, não se deve esquecer que ainda continua viva a idéia de constituir em futuro muito breve (em 2007) o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), que reuniria o ICMS, o IPI e o ISS.*

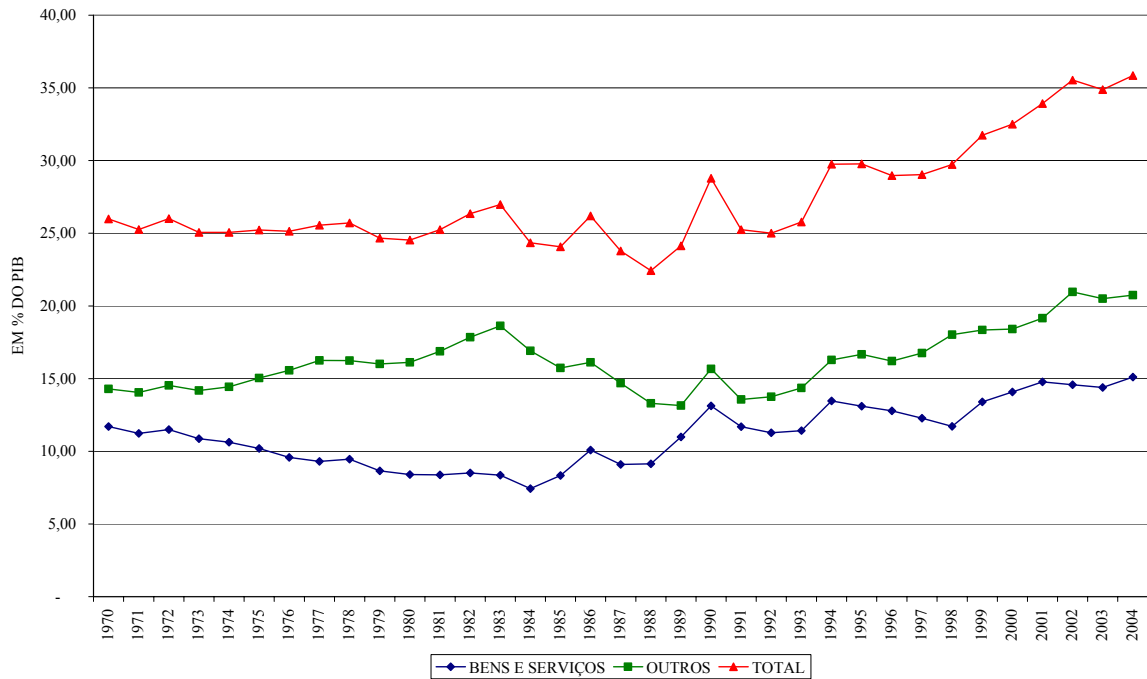
*Isto significa dizer que se os Municípios não valorizarem o ISS e procurarem cobrar o máximo que puderem, entrarão numa futura negociação pela implantação do IVA com um poder de negociação muito fragilizado, pois além de representar um valor relativamente pouco expressivo (o ICMS arrecadado em 2002 foi de R\$ 105 bilhões e o IPI de R\$ 19 bilhões), certamente os argumentos das outras partes será a de que os Municípios não valorizam o ISS e, portanto, sua perda não representaria muito.”*

#### **3.4) Evolução da Arrecadação dos Tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços**

Os gráficos a seguir, procuram mostrar a evolução da arrecadação, em termos de participação no PIB, no período compreendido entre os anos de 1970 e 2004, relativamente aos tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços, especificamente, quanto ao IPI, ICMS, ISS, Cofins e Pis/Pasep. O gráfico 1, enfoca a evolução da carga tributária de bens e serviços e outros. A partir do gráfico 2, procura-se mostrar a evolução da arrecadação relativa a tributação de bens e serviços, destacando a cumulatividade e a não-cumulatividade com o objetivo de visualizar a participação de cada uma dessas modalidades na arrecadação relativa a bens e serviços.

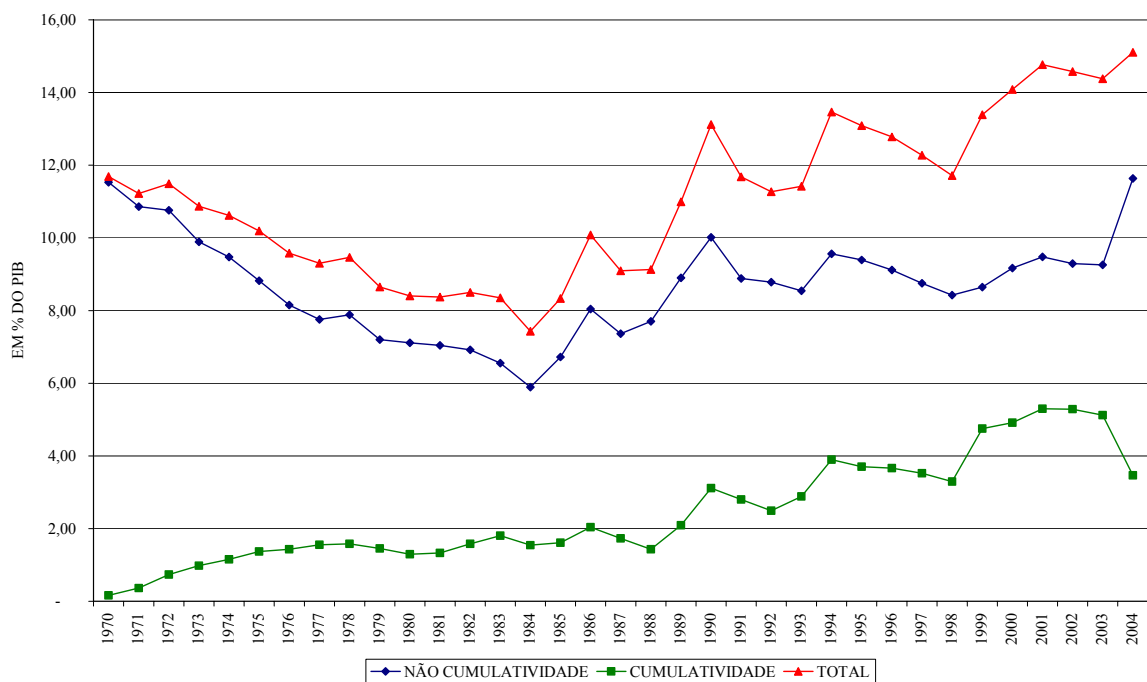
### 3.4.1) Carga Tributária: Bens e Serviços e Outros

Gráfico 2  
Carga Tributária  
Participação percentual no PIB  
Período: 1970 a 2004



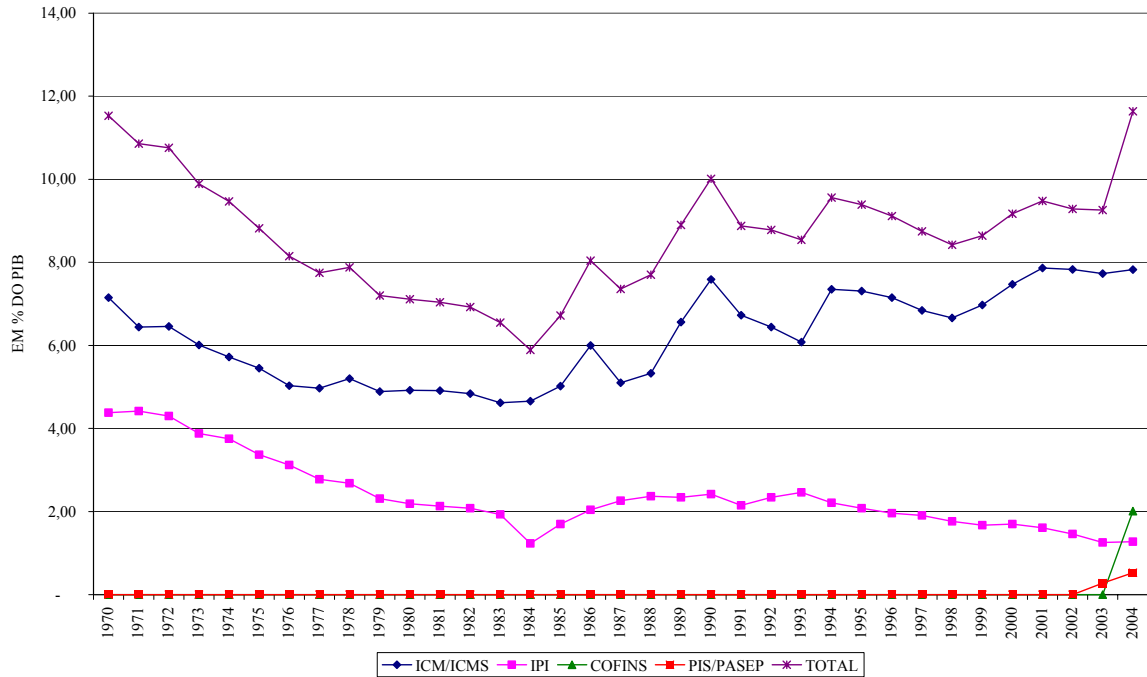
### 3.4.2) Bens e Serviços: Cumulatividade e Não cumulatividade

Gráfico 3  
Carga Tributária - Venda de Bens e Serviços  
Participação % no PIB  
Período: 1970 a 2004



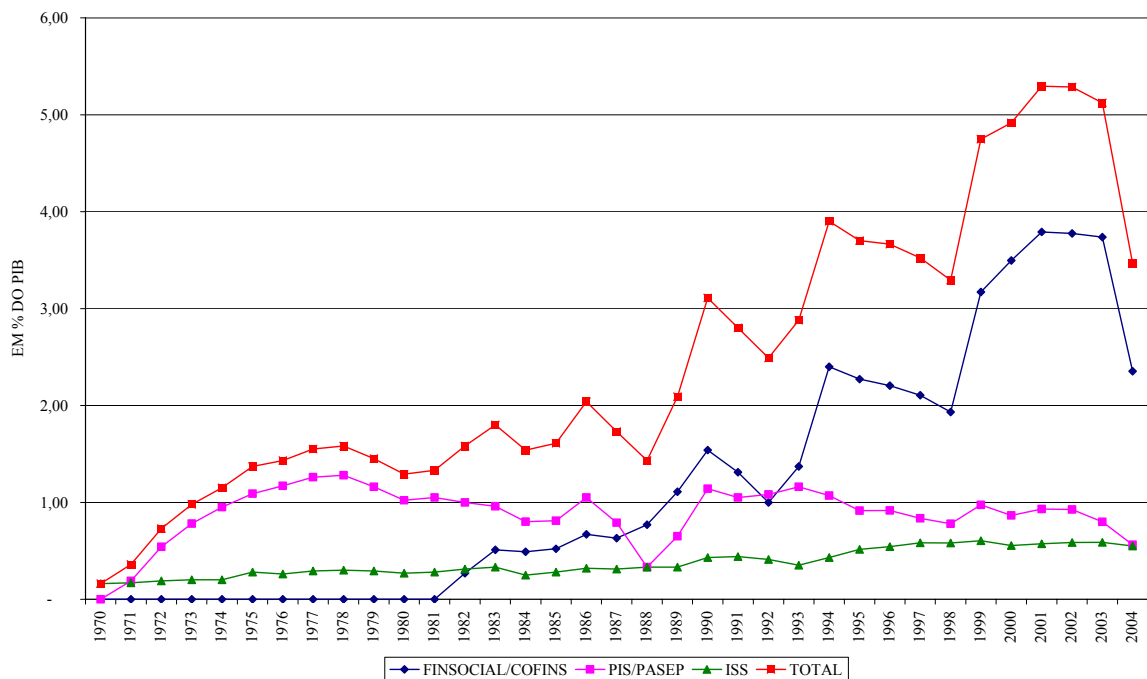
### 3.4.3) Bens e Serviços: Não cumulatividade

Gráfico 4  
Carga Tributária - Não Cumulatividade  
Participação % no PIB  
Período: 1970 a 2004



### 3.4.4) Bens e Serviços: Cumulatividade

Gráfico 5  
Carga Tributária - Cumulatividade  
Participação % no PIB  
Período: 1970 a 2004



#### 4) PRINCIPAIS PROPOSTAS DE REFORMA VISANDO À MUDANÇA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

##### 4.1) Considerações Gerais

O ponto marcante e de maior avanço na tributação sobre o consumo no Brasil foi a introdução do princípio da não-cumulatividade por ocasião da reforma no sistema tributário efetuada no período de 1965 a 1967. Naquela oportunidade a tributação cumulativa ou em cascata praticamente deixou de existir para os tributos incidentes sobre bens e serviços. Somente os serviços tributados pelo ISS, de competência municipal, continuaram cumulativos porém, sua participação era de apenas 1,37%.

Nesse aspecto, o Brasil se alinhava aos países mais desenvolvidos, especialmente do continente europeu, na busca de uma solução moderna para a tributação do consumo como alternativa ao sistema de incidência em cascata, até então vigente, porém considerado incompatível com o processo de expansão econômica. Na exposição de motivos que acompanhou a proposta de reforma encaminhada, à época, pelo poder executivo ao Congresso Nacional, o Ministro da Fazenda argumenta: *“a multiplicidade e a acumulação das incidências tributárias, a despeito da separação formal dos impostos, dificultam e oneram a produção. Os empecilhos ao progresso estão se tornando alarmantes.”*

As principais alterações introduzidas no Sistema Tributário Nacional relativamente à tributação sobre o consumo de bens e serviços, especialmente a partir da Constituição de 1967, já foram destacadas ao longo deste trabalho. No entanto, para melhor compreensão do que será apresentado na seqüência, cabe ressaltar os seguintes pontos:

- a) a base de incidência dos tributos sobre o valor agregado, introduzidos em 1967, ficou restrita somente aos bens e foi dividida em dois impostos, o IPI e o ICM, atribuídos à União e aos Estados, respectivamente. A tributação sobre a prestação de serviços, de incidência cumulativa, ficou a cargo dos municípios. Enquanto isso, os países que passaram a implementar, desde então, mudanças na tributação do consumo optaram pela incidência de um imposto sobre o valor agregado, o IVA, com característica de imposto nacional e incidente sobre uma base ampla abrangendo os bens e a prestação de serviços;
- b) a reforma efetuada em 1988 ampliou a base do ICM, criando o ICMS, porém manteve praticamente a mesma estrutura para a tributação sobre o valor agregado, ou seja, a titularidade do IPI e do ICM não sofreu alteração, da mesma forma que o

ISS continuou com a incidência cumulativa e atribuído aos municípios. Além disso, foram ampliadas as transferências para estados e municípios e outorgada competência exclusiva à União para criar contribuições. A União efetivamente fez uso desse poder, para compensar a perda de receita, e criou ou ampliou uma série de contribuições. Dentre essas, a Cofins e o Pis/Pasep incidentes, de forma cumulativa, sobre a aquisição de bens e serviços. Com isso, a cumulatividade, que fora tão combatida e praticamente erradicada na reforma anterior, ressurgiu e ganha força em razão da importância arrecadatória dessas contribuições.

Esses pontos constituem a raiz de todas as propostas apresentadas com o objetivo de aperfeiçoar a tributação sobre o consumo que buscam, por um lado, dar racionalidade ao processo iniciado em 1967 com a efetiva implementação de um imposto sobre o valor agregado incorporando o IPI, o ICMS e o ISS e por outro, a eliminação total da cumulatividade nas contribuições.

Na seqüência, será elaborado roteiro com resumo das principais propostas já apresentadas, sobre as mudanças na tributação do consumo com o objetivo de verificar qual o traço comum entre elas, as dificuldades e os ganhos obtidos. O ponto de partida será o ano de 1988 quando se vislumbrou a possibilidade de introdução do IVA aproveitando o momento em que se discutia, na Assembléia Nacional Constituinte, a alteração em todo sistema tributário.

## **4.2) Principais propostas**

### **4.2.1) 1988: Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativa, da Secretaria de Planejamento da Presidência da República – Cretad.**

As alterações sugeridas foram as seguintes:

- a) instituição do IVA do tipo consumo, de titularidade estadual, com incorporação do IPI, ICM, ISS e dos produtos e serviços tributados pelos impostos únicos, que seriam extintos, como combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, minerais, telecomunicações e transportes. Seria aplicado o princípio de destino tanto nas operações interestaduais quanto nas vendas para o exterior. O Estados teriam autonomia para estabelecer as alíquotas;
- b) extinção das contribuições para o Finsocial e salário-educação. Estas contribuições seriam substituídas por um adicional temporário do IVA;

- c) criação de um imposto especial, de competência da União, sobre fumo, bebidas e veículos automotores a ser cobrado em um só estágio;
- d) compartilhamento do IVA com os municípios com destinação de 25% para compensar a perda do ISS; e
- e) instituição, pelos municípios, de IVV sobre a venda de combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos.

Essa proposta, em que pese seu caráter inovador e modernizante, foi rejeitada em razão, especialmente, da resistência apresentada pelos Estados na aceitação do princípio de destino com o argumento de que haveria perda de receita provocada pelo aumento da evasão fiscal dado que as administrações tributárias não se encontravam aparelhadas adequadamente para efetuar o controle do trânsito de mercadorias nas fronteiras. Os grandes municípios, especialmente as sedes de capitais, também pressionaram para não perder a competência tributária do ISS com o argumento de que perderiam sua principal fonte receita própria.

Assim, o que resultou dessa proposta foi apenas a extinção dos impostos únicos com os produtos e serviços sendo incorporados à base do ICM.

#### **4.2.2) 1992: Comissão Executiva da Reforma Fiscal (CERF), criada pelo governo Collor e presidida pelo advogado Ary Oswaldo Matos Filho.**

Constituída formalmente e integrada por renomados especialistas e estudiosos da matéria a ser reformada, essa Comissão procurou efetivamente, durante o curso de elaboração das propostas, estimular o debate entre as diversas áreas. Para tanto constituiu vários grupos de trabalho com o objetivo de aprofundar a discussão sobre temas específicos. A elaboração do texto de emenda à Constituição contendo as propostas de alteração do sistema tributário, foi precedida de uma análise criteriosa sobre o Sistema Tributário então vigente. As medidas sugeridas para alteração da tributação do consumo foram as seguintes:

- a) criação do IVA, de competência estadual, incorporando o IPI, ICMS e ISS com aplicação do princípio de destino nas operações interestaduais e de comércio exterior, além das seguintes características:
  - atribuição ao Senado Federal, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros, para estabelecer alíquotas nas operações internas, bem como alíquotas máximas no caso de bens ou serviços tributados pelos impostos seletivos;



- não incidência sobre a exportação, para o exterior, de qualquer bem ou serviço;
  - asseguradas a manutenção e a atualização dos créditos tributários de operações de entrada, no estabelecimento exportador, dos bens e serviços a serem exportados bem como da aquisição de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento ou do serviços vinculado à atividade operacional;
  - cabe a lei complementar: a) disciplinar o regime de compensação dos créditos; b) definir estabelecimento responsável e local das operações relativas à produção, circulação, distribuição e consumo de bens e serviços.
- b) criação de impostos seletivos, de titularidade da União, pela produção, circulação, distribuição ou consumo de bebidas, veículos automotores, energia, tabaco, combustíveis e derivados do petróleo e serviços de telecomunicações;
- c) extinção da Cofins e do Pis/Pasep.

A justificativa apresentada, pela Comissão, para a criação do IVA e dos Impostos Seletivos, foram as seguintes:

### **Imposto sobre o Valor Adicionado**

*“O Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) é um tributo moderno e eficaz. É não-cumulativo e seu método de recolhimento tem característica de autocontrole. Para aumentar a sua eficácia, em comparação com o ICMS, deve incidir sobre vários serviços hoje isentos ou imunes, desonerar todas as exportações interestaduais e excluir os investimentos de sua base de cálculo.*

*“O potencial do IVA aumenta com a extinção do IPI e das demais contribuições federais que incidem sobre o valor das vendas. A incorporação do ISS municipal – um imposto em cascata – reforça esse fato e ainda concorre para eliminar a incidência cumulativa e a eterna disputa entre municípios e estados sobre a definição da base de cálculo.*

*“Por último, a adoção do princípio de destino nas transações internacionais e interestaduais dará maior flexibilidade para a discriminação de alíquotas entre estados e por produtos.”*

## Impostos Seletivos

*“A justificativa para a instituição de impostos seletivos fundamenta-se em argumentos puramente fazendários – pelas vantagens que apresenta do ponto de vista de maior arrecadação com baixo custo administrativo – ou em motivos extrafiscais: desincentivo ao consumo e preservação da natureza.*

*“A proposta para criação dos impostos seletivos sobre fumo, bebidas e veículos está relacionada a razões de caráter extrafiscais, enquanto os impostos sobre energia, combustíveis e telefonia justificam-se por motivos arrecadatários. Estes últimos são considerados impostos de ajuste, porque resultam em alguma sobretaxação da produção, na medida em que geram aumento de carga tributária sobre insumos importantes ao setor produtivo.*

*“Convém ressaltar que ao Senado Federal caberá instituir alíquotas máximas e mínimas para o IVA, incidente sobre produtos, evitando, assim, a concorrência fiscal entre as esferas estadual e federal do governo”.*

Essa proposta, no entanto, em que pese todo o empenho e cuidados técnicos na sua elaboração, teve seu andamento prejudicado de tal forma que nem chegou a ser apresentada, formalmente, ao Congresso Nacional, em razão dos problemas políticos que redundaram no processo de *impeachment* do presidente da República.

### **4.2.3) 1995: Proposta de Emenda Constitucional – PEC nº 175/95**

Em setembro de 1995 o Governo Federal elaborou e encaminhou Proposta de Emenda Constitucional que resultou na PEC – 175/95 para efeito de tramitação no Congresso Nacional. A Exposição de Motivos, fixando as diretrizes da proposta, foi assinada pelos Ministros da Justiça, Nelson Jobim, da Fazenda, Pedro Malan e do Planejamento e Orçamento, José Serra. As alterações propostas relativamente à tributação do consumo, foram as seguintes:

- a) criação de um IVA compartilhado entre os Estados e o Distrito Federal, incorporando o IPI e o ICMS, com as seguintes características:
  - o imposto será administrado, arrecadado e fiscalizado, no que lhes couber, pela União, pelos Estados e Distrito Federal, que celebrarão convênio, na forma da lei, para assegurar uniformidade de procedimentos administrativos e interpretações;

- o imposto será seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços;
- o imposto não incidirá sobre operações que destinem mercadorias ao exterior, nem sobre serviços prestados a destinatário no exterior;
- as alíquotas dos Estados e do Distrito Federal e as da União serão aplicadas sobre a mesma base de cálculo;
- as alíquotas da União, uniformes por mercadoria ou serviço, em todo território nacional, sem distinção entre as operações internas e interestaduais, serão fixadas em lei, vedada a edição de medida provisória e admitida a faculdade do poder executivo alterar as alíquotas;
- as alíquotas dos Estados e do Distrito Federal uniformes, por mercadoria ou serviço, em todo território nacional, sem distinção entre as operações internas e interestaduais, serão fixadas pelo Senado Federal, mediante resolução, de iniciativa do presidente da república ou de um terço dos Senadores, aprovada por três quartos de seus membros;
- nas operações interestaduais entre contribuintes a alíquota estadual poderá ser reduzida, gradativamente, hipótese em que a alíquota da União será acrescida, automaticamente, dos pontos percentuais que vierem a ser reduzidos;
- nas operações interestaduais de energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, a alíquota estadual e distrital federal será eliminada e acrescida à da União;
- a isenção ou não-incidência será uniforme em todo território nacional e, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) não impedirá utilização, inclusive com ressarcimento, dos créditos relativos ao imposto pago nas operações anteriores;

- é vedada a concessão a certos contribuintes ou a determinada categoria de contribuintes, direta ou indiretamente, de qualquer tipo de ressarcimento ou financiamento que anule, no todo ou em parte, o ônus financeiro ou econômico do imposto

A proposta apresentada pelo Governo Federal, no tocante à tributação do consumo, centra as modificações no IPI e ICMS com a implantação do IVA compartilhado. Não inclui o ISS na base desse imposto, porém cita na Exposição de Motivos que *o governo federal considera justificável, por seus aspectos econômicos, a integração do ISS ao ICMS*. Não menciona alteração na forma de tributação cumulativa das contribuições como a Cofins e o Pis/Pasep.

Quanto ao problema relacionado ao princípio de tributação, origem ou destino, motivo de intermináveis discussões e mesmo de inviabilização de mudanças, o governo afirma ter encontrado a solução. É o que se pode deduzir do que consta em trecho da Exposição de Motivos que acompanha a proposta:

*“a proposta é pioneira ao viabilizar uma idéia há muito discutida e nunca operacionalizada com eficiência (nem no Mercado Comum Europeu), que é implementar um imposto sobre o consumo, mas cobrá-lo no estado de origem e atribuir automaticamente toda ou parte de sua receita ao Estado de destino. São resolvidos, ao mesmo tempo, os problemas de efeitos econômicos da tributação, de sonegação e de redistribuição de receitas entre os Estados.”*

Essa, certamente, foi a proposta mais debatida no próprio Poder Legislativo e com entidades representativas da sociedade civil e também, a que mais polêmicas causou entre o poderes legislativo e executivo. Na sua longa trajetória pela Câmara dos Deputados, entre os anos de 1995 e 2000, foram elaborados dois relatórios, em outubro de 1996 e março de 1998, que, no entanto, nem foram apreciados pela Comissão Especial de Reforma Tributária.

Em paralelo às discussões no Congresso Nacional sobre a PEC-175/95, o governo federal, por intermédio do Ministério da Fazenda elaborou e apresentou formalmente à Câmara dos Deputados duas propostas. A primeira, no final de 1997, conhecida como “proposta Parente” por ter sido coordenada pelo Secretário Executivo do Ministério, Pedro Parente e a segunda, em abril de 1998, foi apresentada pelo Ministro da Fazenda, Pedro Malan. O principal ponto comum entre ambas é a instituição do IVA federal centralizado

incidente sobre bens e serviços, divergente, portanto, do IVA compartilhado entre os Estados e o Distrito Federal, constante da PEC – 175/95 de iniciativa, também, do governo federal.

Preliminarmente é ressaltado o caráter técnico da apresentação da proposta, *despojada de preocupações quanto a repercussões de natureza política, e não condicionada à estrutura da proposta à reforma anteriormente apresentada e que reflete posição técnica do Ministério da Fazenda*. Reconhece que a tributação do consumo é a que apresenta mais problemas e onde as soluções são mais difíceis porque inclui um elevado número de tributos, com superposições: ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins. São tributos cobrados nas três esferas federativas, sendo esta uma das razões que transforma a questão tributária em fiscal e política.

Os pontos básicos que constaram da proposta “Parente”, relativamente ao consumo, foram os seguintes:

- a) criação do IVA federal, incidindo sobre bens e serviços com uma alíquota única e inferior às atuais alíquotas do ICMS. Aqui, as razões e vantagens mencionadas são:
  - consumo tem ganho preferênciã, em nível mundial, como forma de tributação “vis-à-vis” a renda;
  - elimina a discussão sobre origem e destino;
  - garante o fim da guerra fiscal;
  - permite realizar a harmonização tributária: mais de cem países escolheram o IVA como forma de tributação do consumo;
  - em todos os países que utilizam o IVA como forma de tributação ele é federal ou do governo central;
  - simplifica profundamente o sistema, unifica as alíquotas internas e interestadual.
- b) criação do imposto sobre vendas a varejo (IVV), incidente sobre mercadorias (competência estadual) e sobre serviços (competência municipal), com uma alíquota única por Estado/Município incidente uniformemente sobre todos os produtos;
- c) criação do “Excise Tax”, de competência estadual, incidente sobre a venda a consumidor final de um número limitado de bens, de elevada capacidade de

arrecadação e de difícil sonegação, entre os quais fumo, bebidas, telecomunicações, energia e combustíveis;

d) extinção do IPI, do ICMS, do ISS, da CSLL, da Cofins e do Pis/Pasep.

No início de 1999 os trabalhos da Comissão Especial de Reforma Tributária foram retomados, tendo sido elaborado novo substitutivo pelo Dep. Mussa Demes, relator da matéria desde a sua apresentação. No tocante ao IVA, o relator manteve a espinha dorsal da proposta original, ou seja, o IVA compartilhado entre União, Estados e Municípios. Porém tornou-o mais amplo, ao incluir o ISS e as contribuições Pis/Pasep e Cofins na não-cumulatividade. Modificou também, a estrutura das alíquotas ao estabelecer que estas seriam divididas em cinco classes distintas: padrão, reduzida, ampliada, especial e as seletivas incidindo sobre fumo, bebidas, energia elétrica e comunicações. Desta forma, em razão da contrapartida federal e estadual, poderiam ser instituídas até 16 alíquotas.

As alterações incorporadas ao parecer do relator, especificamente quanto à tributação sobre o consumo, estão apresentadas a seguir:

- a) criação do IVA compartilhado entre a União, os Estados e o Distrito Federal, abrangendo o IPI, ICMS, ISS, Cofins e Pis/Pasep, com as seguintes características:
- o imposto será instituído e regulado em lei complementar;
  - as alíquotas de cada mercadoria ou serviço serão uniformes em todo território nacional;
  - a cada alíquota estadual corresponderá uma alíquota federal fixada em lei, sendo admitida, quanto a esta, a faculdade de o poder executivo alterar a alíquota;
  - as alíquotas dos Estados e do Distrito Federal serão fixadas pelo Senado Federal mediante resolução de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada por três quartos dos seus membros;
  - lei estadual poderá aumentar em até vinte por cento as alíquotas estaduais, devendo o aumento atingir todas as alíquotas na mesma proporção;
  - as alíquotas da União e as dos Estados e do Distrito Federal serão aplicadas sobre a mesma base de cálculo admitida base de cálculo diferente se a parcela federal ou estadual for calculada através de alíquota específica;

- as alíquotas federais e estaduais serão exclusivamente as seguintes:
  - i) **padrão**, aplicável a todas as operações e prestações, exceto às mencionadas nas alíneas seguintes;
  - ii) **reduzida e ampliada**, aplicáveis a operações e prestações estabelecidas em lei complementar;
  - iii) **especial**, destinada a conceder tratamento mais favorecido aos serviços de educação, aos gêneros alimentícios de primeira necessidade listados em lei complementar e à energia elétrica por fontes eólicas e solar, por biomassa e por centrais hidrelétricas;
  - iv) **seletivas ou específicas**, aplicáveis às operações relativas à circulação de tabaco e seus produtos, bebidas e energia elétrica e às prestações de serviços de comunicação, definidas em lei complementar;
- nas prestações interestaduais entre contribuintes, a alíquota estadual será reduzida a zero e a federal acrescida dos pontos percentuais correspondentes à alíquota do Estado de origem;
- nas operações e prestações interestaduais destinadas a não contribuinte ou a contribuinte submetido a sistema simplificado que implique a não utilização do imposto anteriormente pago, será devido à União também o montante do imposto resultante da aplicação da alíquota do Estado de origem assegurada a compensação prevista em razão da não-cumulatividade;
- no caso do item anterior, a União entregará aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto calculado através da alíquota estadual, proporcionalmente às respectivas arrecadações do imposto;
- os saldos credores da parcela federal do imposto existente há mais de três meses poderão ser compensados com débitos do contribuinte relativos ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e às contribuições sociais estabelecidas em lei complementar;
- a compensação não poderá implicar em redução de transferências federais aos Estados, Distrito Federal e Municípios;

- a lei complementar indicará as formas de compensação e aproveitamento do imposto assegurando:
    - i) compensação relativa ao imposto incidente sobre aquisição destinadas ao ativo permanente, obedecidos os critérios nela estabelecidos;
    - ii) prioridade ao ressarcimento de saldo credor que venha a remanescer em poder do contribuinte em decorrência de operações ou prestações interestaduais ou para o exterior;
  - o imposto não incidirá sobre a prestação de serviço de navegação aérea ou marítima; sobre serviços de radiodifusão sonora e de transmissão de sons e imagens, de recepção livre e gratuita;
  - é vedada a concessão de isenção, incentivo ou benefício fiscal relativos à parcela estadual do imposto exceto se para reduzir a formação de saldos credores em decorrência de operações interestaduais ou para o exterior;
  - compete aos Estados e ao Distrito Federal exercer a fiscalização, sem prejuízo de fiscalização suplementar da União, atendendo a critérios de especialização e integração, na forma da lei complementar;
  - órgão do Poder Executivo de cada Estado e do Distrito Federal decidirá o contencioso administrativo relativo ao imposto;
  - lei complementar criará órgão colegiado com participação da União e, majoritária, dos Estados e do Distrito Federal, com atribuição, entre outras que indicar, de responder consultas;
  - caberá à União expedir regulamento e os atos administrativos normativos, com a prévia audiência do órgão colegiado;
  - a isenção relativa à parcela do imposto arrecada pela União e a não-incidência serão uniformes em todo território nacional;
- b) criação de IVVS, de titularidade municipal, pela venda de mercadorias e a prestação de serviços listados em lei complementar, com as seguintes características:
- não incidirá na exportação de mercadorias, nem sobre serviços prestados a destinatário no exterior;



- incidirá na importação de bem, mercadoria e serviço cuja prestação tenha se iniciado no exterior, destinados a não contribuintes do IVA;
- terá sua alíquota uniforme para todas as vendas e prestações fixada em lei complementar;
- não será objeto de isenção, benefício ou incentivo fiscal;
- será regulado em lei complementar que, inclusive, definirá venda a varejo e fixará prazos de recolhimento;
- quanto à tributação dos serviços incidirá sobre os de alojamento e alimentação e sobre os demais prestados a não contribuintes do IVA.

O substitutivo foi, então, submetido à votação na Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados que o aprovou por 35 votos a favor e somente 1 voto contra. Esse expressivo resultado, no entanto, não sensibilizou o governo federal que, imediatamente, divulgou Nota contendo sérias críticas ao projeto aprovado. A razão para isso, deveu-se ao fato de que o Governo já tinha elaborado e apresentado seu próprio projeto alternativo em que defendia o IVA federal centralizado enquanto a Comissão havia optado pelo IVA compartilhado. Em reforço a esse ponto a Nota elaborada pelo Ministério da Fazenda sobre a *Análise do Substitutivo do Relator da Reforma Tributária*, destaca:

*“O defeito crucial do modelo reside na sistemática de cobrança e partilha do IVA, que passaria a ser o principal imposto da federação brasileira. Tecnicamente, recomenda-se que um imposto sobre o consumo tenha alíquota uniforme, implicando administração simples, de baixos custos, e, sobretudo, concedendo transparência ao consumidor. O substitutivo vai contra essa tendência, abrindo espaço para a existência de até 16 alíquotas, a saber: padrão, reduzida, ampliada, especial e quatro seletivas (incidindo sobre fumo, bebidas, energia elétrica e comunicações), todas com contrapartida federal e estadual. Além disso, para agravar a situação, permite-se que cada Estado aumente sua alíquota em até 20%, possibilitando, no limite, a convivência mútua de um grande número de alíquotas. Em virtude disso, o Substitutivo mantém um dos maiores defeitos da atual tributação do consumo no Brasil: a complexidade e a falta de transparência para o cidadão.”*

(...)

*“De resto deve ser levada em consideração a existência de proposta alternativa, elaborada pelo Ministério da Fazenda, cuja viabilidade é garantida pela simplicidade e funcionalidade do modelo, pois as alterações fundamentais encontram-se centradas em um IVA nacional, com alíquota uniforme e arrecadação partilhadas, e um imposto seletivo estadual, destinado, especialmente, a atribuir a essas unidades da Federação a necessária flexibilidade de um pleno exercício da Administração Tributária, sem danos à economia nacional, e um IVV municipal, de base de incidência mais ampla que o atual ISS e de fácil administração.”*

Em resposta à Nota divulgada pelo Ministério da Fazenda, a Comissão Especial de Reforma Tributária distribuiu *Nota à Imprensa* contendo *Comentários acerca da Nota do Ministério da Fazenda* cujo conteúdo explicita o problema crucial que tem inviabilizado a reforma da tributação do consumo, especialmente do ICMS. Trata-se da dificuldade de adequação da administração desse imposto ao sistema federativo brasileiro. Se por um lado, a centralização parece ser, tecnicamente, a solução mais adequada, especialmente, por acabar com a polêmica entre os princípios de origem e destino, por outro lado a ela se contrapõe o problema político relacionado ao alegado enfraquecimento da federação pela perda ou redução da autonomia financeira dos Estados. Em trecho da Nota da Comissão, reproduzido a seguir, esses pontos são ressaltados:

*“A Comissão de Reforma buscou – e encontrou – uma solução que concilia os objetivos de simplificar o sistema tributário, melhorar seus efeitos econômicos e preservar grau de autonomia fiscal dos Estados compatíveis com as condições impostas pelo ambiente econômico. Enquanto isso, o que faz a proposta do Ministério da Fazenda? Sugere subtrair dos Estados o ICMS, centralizar a tributação e distribuir recursos, qual mesadas, para os governos estaduais e municipais.*

*“As conseqüências dessa proposta centralizadora seriam, tanto do ponto de vista político como do econômico, extremamente graves. A proposta do Ministério da Fazenda condena o país, eternamente, ao desequilíbrio das contas estaduais, à submissão política dos governadores em troca de socorro financeiro da União, e à irresponsabilidade fiscal dos Estados.”*

Ante a discordância do governo quanto ao texto aprovado no âmbito da Comissão Especial, ficou praticamente inviável o prosseguimento da reforma com encaminhamento para votação no plenário da Câmara dos Deputados. Para tentar encontrar um caminho que levasse a bom termo a reforma, foi constituída uma comissão tripartite composta por membros do

governo federal, governos estaduais e parlamento. O resultado desse trabalho foi a elaboração de uma Emenda Aglutinativa que, no entanto, não alterou a essência da proposta constante do Substitutivo e, por essa razão, mais uma vez, não contou com aprovação do poder executivo.

A Emenda Aglutinativa manteve a idéia do IVA compartilhado, porém, com a instituição do ICMS, separado, remetendo à competência da União e conjunta dos Estados e do Distrito Federal, sendo, também, mantida a não-cumulatividade para Cofins e Pis/Pasep. Como sobre esses pontos, o governo já havia manifestado sua discordância o impasse continuou.

Como última tentativa, o Ministério da Fazenda encaminhou, informalmente, em agosto de 2000, outra proposta que, em síntese, consistia nos seguintes pontos:

- a) criação, para a União, do Imposto sobre Bens e Serviços em substituição ao IPI;
- b) criação do IVA estadual sobre circulação de mercadorias e serviços;
- c) instituição, nos Municípios, do IVV sobre mercadorias e serviços;
- d) estabelece, para Cofins e Pis/Pasep, a possibilidade da cobrança não-cumulativa, ao definir que a lei estabelecerá as hipóteses de exclusão de receitas ou dedução de despesas e aproveitamento de créditos.

Por falta de entendimento entre as partes envolvidas – governo federal, governos estaduais e Congresso – a proposta de reforma tributária não conseguiu dar o passo seguinte que seria a votação no plenário da Câmara. Assim, após cinco anos de discussões, foi encerrado, sem nenhum resultado concreto, o processo de reforma tributária iniciado em 1995 com a PEC – 175. Ao longo desse período, foram produzidos, na Comissão Especial, três relatórios, incluindo o Substitutivo, e uma Emenda Aglutinativa. O poder executivo, por intermédio do Ministério da Fazenda, elaborou e encaminhou à Comissão três propostas, além da proposta original.

A discussão sobre reforma tributária, traduzida em medida concreta, só foi retomada, em agosto de 2002, no final do governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso. Na oportunidade, foi editada a Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002 que introduziu a não-cumulatividade para o Pis/Pasep e deixou consignado que, ao final de um ano, após análise dos resultados, seria estendida à Cofins. Esse fato, embora pontual, tendo em vista limitar-se a uma contribuição e não envolver mudança na Constituição, ficou conhecido como a “Mini-

Reforma Tributária”. De certa forma, se justifica vez que marcou o início da reversão da cumulatividade, cuja participação no sistema tributário aumentava a cada ano.

Assim, encerrado mais um governo, a reforma relativa a tributação dos impostos e contribuições incidentes sobre o consumo de bens e serviços avançou muito pouco. Por essa razão, o tema permaneceu em evidência e uma das primeiras medidas do governo seguinte foi, justamente, encaminhar proposta de reforma tributária.

#### **4.2.4) 2003 – A Reforma Tributária no Governo Lula: PEC nº 41/03**

O atual governo assumiu o poder em janeiro de 2003. Quatro meses após, elaborou e encaminhou, ao Congresso Nacional, Proposta de Emenda Constitucional de alteração do Sistema Tributário Nacional que na Câmara, para efeito de tramitação, resultou na PEC nº 41/03. A Exposição de Motivos assinada pelo Ministro da Fazenda, Antonio Palocci Filho e pelo Ministro da Casa Civil, José Dirceu de Oliveira e Silva enfatiza a importância das discussões anteriores sobre o tema e destaca a ativa participação dos Governadores na construção do texto final:

*“O tema ‘Reforma Tributária’ tem sido recorrente nos debates nacionais do ponto de vista do plano político, econômico ou social brasileiro, sem, entretanto, lograr-se êxito na efetivação das mudanças almejadas para a simplificação e a racionalização do Sistema Tributário Nacional.*

*“Todavia, está claro que o Brasil necessita dessa reforma estrutural para elevação de sua eficiência econômica, estimulando a produção, o investimento produtivo e a geração de emprego e renda.*

*“Há que se destacar o papel fundamental de todos os Governadores de Estado, que participaram ativa e construtivamente na concepção da proposta. (...) Igualmente importante foi a participação das representações dos Municípios brasileiros, que contribuíram para concepção do novo modelo.*

*“Constitui-se, assim, em bases sólidas e democráticas, amplo e salutar fortalecimento federativo em torno das alterações a serem implementadas.”*

Com relação às alterações nos tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços, no sentido de unificação das bases e instituição de um IVA, a proposta foi bastante conservadora. Manteve sem nenhuma alteração o IPI, de competência federal, e o ISS, de competência municipal. Quanto às contribuições como a Cofins e o Pis/Pasep, procurou

assegurar a não-cumulatividade e remeteu para a lei estabelecer as regras de aplicação. Quanto a esse ponto, o processo já havia sido desencadeado por meio de legislação infra-constitucional com o encaminhamento, ainda no governo anterior, da MP nº 66, de 29/08/2002. As sugestões de alteração mais importantes ocorreram no ICMS, como a uniformização da legislação e alíquotas, porém, sem alterar a sua titularidade. As principais alterações, contidas na proposta e relacionadas à tributação do consumo, foram as seguintes:

- b) para o atual ICMS foram estabelecidas as seguintes mudanças:
  - terá alíquotas internas em todo território nacional, por mercadoria, bem ou serviço, em número máximo de cinco, observado o seguinte:
    - i) o regulamento único editado pelo órgão colegiado integrado por representante de cada Estado e do Distrito Federal definirá a quais mercadorias, bens ou serviços serão aplicadas;
    - ii) a menor alíquota será aplicada aos gêneros alimentícios de primeira necessidade definidos em lei complementar e aos bens, mercadorias e serviços definidos no regulamento único, prevalecendo sua aplicação mesmo nas operações interestaduais;
    - iii) à exceção da alíquota prevista em “ii”, não poderá ser inferior a maior alíquota estabelecida para as operações interestaduais.
  - relativamente a operações e prestações **interestaduais**, será observado o seguinte:
    - i) o imposto será cobrado no Estado de origem, ressalvadas as hipóteses excepcionais previstas em lei complementar;
    - ii) caberá ao Estado de origem o imposto correspondente à aplicação da alíquota interestadual, não compreendendo, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando configure fato gerador dos dois impostos;
- c) caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre o montante que seria devido na operação ou prestação caso fosse interna, incluído o imposto sobre produtos industrializados em sua base de cálculo e aquele devido pela aplicação da alíquota interestadual;

- d) nas operações com energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, será aplicada a alíquota interna e o imposto devido caberá integralmente ao Estado de localização do destinatário;
- terá regulamento único, editado pelo órgão colegiado integrado por participante de todos os Estados e do Distrito Federal, sendo vedada a adoção de norma autônoma estadual;
  - a instituição por lei estadual limitar-se-á a estabelecer a exigência do imposto;
- e) para as contribuições sociais sobre a folha de salários e sobre a receita ou faturamento, foi estabelecido o seguinte:
- a lei que instituir, em substituição total ou parcial da contribuição incidente sobre a folha de salários, contribuição específica incidente sobre a receita ou faturamento definirá a forma da sua não-cumulatividade;
  - a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais a contribuição incidente sobre a receita ou faturamento, será não-cumulativa.

A proposta encaminhada pelo governo foi apreciada, votada e aprovada na Câmara dos Deputados com uma série de modificações. Em seqüência foi encaminhada ao Senado Federal, em setembro de 2003, transformando-se na PEC nº 74/03. Algumas modificações efetuadas pela Câmara, especialmente relacionadas ao ICMS, para não fugir à regra, eram bastante polêmicas e já se anteviam, em torno delas, intermináveis discussões que certamente demandaria muito tempo e poderia, até, inviabilizar a aprovação global da proposta. Por essa razão e invocando o bom senso, o Senado Federal, por acordo entre as diversas correntes políticas, resolveu adotar uma solução no sentido de destacar, para votação imediata, os pontos consensuais e estabelecer um cronograma desdobrado em duas etapas, até o ano de 2007, para concluir o processo de reforma tributária.

Assim, a chamada *reforma possível* foi aprovada e transformada na Emenda Constitucional nº 42/03 que, quanto aos tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços, introduziu as seguintes modificações:

1) **no IPI** : acrescentou o inciso IV ao § 3º do Art. 153 da Constituição federal.

“Art. 153 (...)

“§ 3º (...)

*“IV – terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.”*

2) **no ICMS:** efetuou a desoneração do imposto relativamente às exportações e na prestação de serviço de comunicação nas modalidades de radiofusão sonora e de sons e imagem de recepção livre e gratuita. Assim, alterou a redação da alínea ‘a’ e acrescentou a alínea ‘d’ ao inciso X, § 2º, do Art. 155:

*“Art. 155 (...)*

*“§ 2º (...)*

*“ X – (...)*

*a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;*

*(...)*

*d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiofusão sonora e de sons e imagem de recepção livre e gratuita.”*

3) **nas Contribuições sociais:** estabeleceu que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, previstas no Art. 149 da Constituição Federal, incidirão sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços e acrescentou os parágrafos 12 e 13 ao Art. 195 da Constituição sobre as regras da não-cumulatividade para as contribuições sociais:

*“Art. 195 (...)*

*“( ...)*

*“§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento e do importador de bens ou serviços do exterior, serão não-cumulativas;*

*“§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive nas hipóteses de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, pela incidente sobre a receita ou faturamento.”*

As etapas seguintes da reforma estão assim estruturadas:

**Segunda etapa:** As mudanças previstas para esta etapa constam, atualmente, da PEC – 285, de 2004, em tramitação na Câmara dos Deputados, devendo ser votada ainda no primeiro semestre de 2005. Destacam-se as alterações no ICMS, essencialmente nos seguintes pontos:

- estabelecimento de, no máximo, cinco alíquotas uniformes em todo território nacional por mercadoria, bem ou serviço;
- não serão estabelecidas alíquotas superiores a 25%;
- o CONFAZ definirá a quais mercadorias, bens e serviços serão aplicadas, devendo tal definição ser aprovada por resolução do Senado Federal;
- o imposto não incidirá sobre a prestação de serviços por assinatura;
- o imposto terá regulamentação única, sendo vedada a adoção de norma autônoma estadual.

Se confirmada a aprovação desta etapa, o ICMS terá incorporado mudanças importantes ao longo da sua existência o que, certamente, facilitará o processo de discussão na etapa seguinte.

**Terceira etapa:** Para esta etapa ficou estabelecido, quando da votação da reforma tributária no Senado Federal, que deverá ser, finalmente, implantado o IVA a partir de 2007. O compromisso de instituição do IVA com a fusão do ICMS, IPI, ISS, Cofins e Pis/Pasep ficou consignado no texto do Relatório final elaborado pelo Senador Romero Jucá. O texto transcrito do Relatório final, no que se refere à terceira etapa do processo, é o seguinte:

*“ por fim, haveria a reestruturação do Sistema Tributário Nacional e a implantação de um novo modelo, com vigência proposta para 1º de janeiro de 2007; seria criado, a partir de 2007, um imposto nacional sobre o valor agregado, a par de profunda reformulação das competências tributárias- que poderiam ser compartilhadas – e da repartição de receitas; ter-se-ia aí o fortalecimento da Federação como visão estratégica predominante.”*



## CONCLUSÃO

O presente trabalho procurou abordar a tributação do consumo de bens e serviços no Brasil, a partir da introdução, em 1967, do princípio da não-cumulatividade. A introdução desse princípio, com força constitucional, colocou o país em posição de vanguarda entre os que buscavam uma forma de mudar a tributação sobre o consumo no sentido de torná-la mais neutra e transparente. Este objetivo foi alcançado com a adoção do Imposto sobre o Valor Agregado – IVA, fundado no princípio da não-cumulatividade como técnica de apuração do imposto que conduz a imposição tributária ao elo final da cadeia produtiva, ou seja, o consumo.

Assim, ao visar exclusivamente à imposição sobre o consumo, a apuração do imposto, com o emprego da técnica da não-cumulatividade, pressupõe o efetivo aproveitamento, no sentido financeiro, de todos os créditos constituídos pelo valor do imposto decorrente da aquisição de qualquer bem ou serviço, empregados na produção ou na circulação. Dessa forma, devem ser deduzidos o valor do imposto referente às matérias primas, bens de capital e outros produtos consumidos na produção.

A técnica comum, no entanto, não impõe emprego comum na sua implementação. O imposto passa a ter então, qualificações diferenciadas como IVA-Consumo, IVA-Produto ou IVA-Renda conforme se deduza, ou não, o total do imposto incorrido na fase anterior. Nesse caso, somente o primeiro, como o próprio nome indica, tributa a base correspondente ao consumo, pela possibilidade de dedução do valor do imposto relativamente aos produtos empregados. Nos dois últimos, a produção não é totalmente desonerada vez que não há dedução integral dos créditos. Assim, o imposto deixa de atender a sua característica principal que é ser, efetivamente, um imposto sobre o consumo.

Por esse aspecto, pode-se concluir que tanto o IPI quanto o ICMS, não atendem, plenamente, a qualificação de impostos sobre o valor agregado do tipo consumo, embora tenha havido esforços, nos últimos anos, no sentido de caminhar nessa direção. No caso do IPI os bens de capital são tributados, porém, a alíquota média foi reduzida de 5,5% para 2%. Além disso, a Emenda Constitucional nº 42, de 31/12/2003 estabeleceu que *“o imposto terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte, na forma da lei”*.

Quanto ao ICMS, ocorreram progressos importantes com a edição da Lei Complementar nº 87/1996 que restabeleceu a possibilidade de aproveitamento integral dos

créditos. Porém, a implementação efetiva ainda não se concretizou. Por intermédio de legislação editada posteriormente, foi prorrogado, para até 2007, o aproveitamento de créditos relativos a energia elétrica e ao serviço de comunicação. Com relação aos bens de capital o aproveitamento foi parcelado em até 48 meses.

Cabe ressaltar outros aspectos, relativamente ao ICMS, que fragilizam sua condição de imposto sobre o valor agregado tipo consumo e, portanto, o diferenciam do IVA:

- **forma de aplicação e excessivo número de alíquotas:** o imposto é calculado “por dentro”, ou seja, o próprio imposto integra a sua base de cálculo. Com isso, a alíquota efetivamente aplicada é sempre maior do que a alíquota nominal o que imprime uma certa cumulatividade na apuração do imposto. Além disso, existem cerca de 44 alíquotas regidas por 27 normas estaduais diferentes. Isso contraria frontalmente o regime normal do IVA, que preconiza a existência de poucas alíquotas, e também dificulta administração do imposto. Para minimizar este problema, tramita no Congresso Nacional, já em processo final de discussão, proposta de redução para cinco alíquotas e o estabelecimento de regimento único;
- **regime aplicado ao local de tributação:** os elementos de conexão aplicados aos tributos sobre o consumo nas transações interestaduais ou internacionais atendem ao princípio de origem ou destino. O Brasil, nas transações interestaduais, pratica um regime misto de origem e destino e ainda com alíquotas diferenciadas dependendo da destinação das mercadorias. Para as Regiões Norte e Nordeste, alíquotas menores e para as Regiões Sul e Sudeste, alíquotas maiores. Discute-se a mudança no regime de tributação, com tendência a optar pelo princípio de destino dado que se coaduna mais com um imposto sobre o consumo. Contra essa opção, pesa a resistência dos Estados exportadores líquidos ante a possibilidade de perda de receita e também, o fato de que esse regime reclama a existência de fronteiras fiscais e estas são incompatíveis com o livre mercado. Esse fator, no entanto, não é impeditivo. A União Européia, que aboliu as fronteiras entre os Estados-membros, desde 1993, continuou adotando o regime de tributação no destino com poucas exceções. Este regime foi estabelecido como transitório, após a extinção das fronteiras, porém, a tendência é que se encaminhe para efetivação, dado o tempo de duração e aos aperfeiçoamentos

que foram implementados, especialmente no que tange à troca de informações com a introdução do VIES. Nesse sentido, o Brasil desenvolveu sistema semelhante que já conta com larga utilização pelos Estados. Trata-se do Sistema Integrado de Informações sobre operações com Mercadorias e Serviços – Sintegra que tem por objetivo a troca de informações entre as administrações tributárias dos diversos Estados.

Com relação às transações internacionais houve uma efetiva evolução no sentido da aplicação integral da tributação pelo princípio de destino. Com efeito, a Emenda Constitucional nº 42, de 31/12/2003 introduziu dispositivo estabelecendo que *“o imposto não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.”*

Os fatores citados certamente contribuem, mais diretamente, para afastar os impostos não-cumulativos, em maior escala o ICMS, da característica plena de impostos sobre o valor agregado. Há entretanto, outros que dificultam sobremaneira a administração desses impostos, como a fragmentação da base e a atribuição da titularidade a entes distintos da federação. Com efeito, as diversas tentativas de reforma tributária relativamente ao consumo, caminharam no sentido de corrigir ou minimizar esse problema, ao proporem, quase que invariavelmente, a ampliação da base com a inclusão dos serviços e a conseqüente fusão do IPI, ICMS e ISS para transformação em um Imposto sobre o valor agregado de base ampla. À proposta técnica, se antepunham questões de ordem política e preocupações quanto à perda de receitas, que terminavam por inviabilizar ou postergar a solução do problema.

A reintrodução da cumulatividade na tributação do consumo de bens e serviços, com a instituição do Pis/Pasep, em 1970, e do Finsocial, em 1982, e a posterior incorporação dessas contribuições no campo de competência exclusiva da União, estabelecida na Constituição de 1988, se constituíram em problemas adicionais. A tributação do consumo passou então, a conviver com impostos sobre o valor agregado e contribuições incidentes sobre o faturamento de forma cumulativa ou em cascata. Essas contribuições aumentaram, rapidamente, sua participação na arrecadação, de modo que a extinção pura e simples causaria enormes transtornos orçamentários. As pressões para alteração na tributação do consumo se intensificaram e as propostas passaram a incluir a incorporação dessas contribuições no campo do IVA, juntamente com os impostos, ou a extinção da sua cumulatividade.

A não-cumulatividade, embora parcial, finalmente foi introduzida em 2003, para o Pis/Pasep e em 2004, para a Cofins. O modelo, no entanto, difere do princípio da não-cumulatividade aplicada ao IPI e ao ICMS. Nesses impostos, aplica-se o regime *imposto sobre imposto* e no caso das contribuições o regime *base sobre base*. Essas mudanças parecem ter deixado o quadro mais confuso, tendo em vista que nem todas as atividades foram incluídas na não-cumulatividade. Assim, convive-se com um sistema misto, onde pode ocorrer de um mesmo contribuinte aplicar os dois regimes, cumulativo e não-cumulativo, para cálculo do imposto.

A tributação do consumo de bens e serviços, entretanto, continua à espera da grande mudança. Foram alcançados progressos que resultaram em algumas alterações pontuais, como essa do Pis/Pasep e da Cofins, e avanços também quanto ao ICMS, especialmente no que diz respeito à desoneração das exportações, a iminente redução do número de alíquotas, da introdução do regimento único e da proibição da concessão de incentivos fiscais. Esses avanços certamente contribuirão para a concretização da reforma propriamente dita envolvendo a definição do local da tributação, a ampliação da base com inclusão dos serviços, a questão da titularidade e a definição de regimes especiais.

A julgar pelo calendário definido pelo Congresso Nacional, a introdução do IVA brasileiro ocorrerá em janeiro de 2007. A sua forma final, certamente dependerá, ainda, de muitas discussões englobando, além da estrutura formal, a partilha das receitas entre os diversos entes federados tendo em vista que os impostos e contribuições que integrariam o IVA têm destinações e vinculações diversas. O IPI, junto com o Imposto sobre a Renda, compõe a base das receitas compartilhadas com Estados e Municípios. A Cofins, por sua vez, é vinculada à seguridade social e o Pis/Pasep é destinado ao Fundo de Amparo ao Trabalhador – FAT.

Assim, considerando o longo tempo de discussão em torno dessa matéria e os avanços já conseguidos, o desfecho da reforma se encaminha no sentido de estabelecer uma administração compartilhada do novo imposto com atribuição da titularidade, da fiscalização, da arrecadação e do julgamento aos Estados e ao Distrito Federal, porém, com legislação nacional. Esta condição permitirá maior uniformidade no tratamento com relação às alíquotas e a impossibilidade de os próprios Estados concederem incentivos fiscais. Quanto ao local de tributação, dado o avanço do Sintegra, é possível estabelecer o princípio de destino. Como alternativa, a tributação poderá ser efetuada na origem desde que, nesse caso, se encontre uma fórmula de repasse ao Estado de destino ou consumo.

Deverão ser admitidos regimes especiais para as micro e pequenas empresas, com tributação pela receita, e possibilidade de utilização da substituição tributária. Adicionalmente, para os produtos como fumo, bebidas, automóveis e combustíveis deverá ser instituído imposto seletivo com aplicação, preferencialmente, de alíquotas específicas.

Com relação às transferências Constitucionais, a base deverá abranger o universo dos tributos federais com rediscussão dos encargos públicos atribuídos aos entes federados (União, Estados e Municípios).

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Mário Alberto. **A Harmonização Fiscal dos Impostos Indiretos**. Monografia. Brasília. 1998.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. **Imposto sobre o Valor Agregado – IVA, Value Added Tax – VAT: Brasil – Mercosul – União Européia**. Edição Bilingüe. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário, Rumo, 1995. 345 p.

ARAÚJO, Érika. **A Tributação do Consumo pela Sistemática do Valor Adicionado em Contextos Federativos: Problemas e Possíveis Alternativas para Lidar com a Questão**. Campinas: Instituto de Economia/Unicamp, 1999. Dissertação de Mestrado.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). **Reforma tributária & Mercosul: A Instituição do IVA no Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. 255 p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988, com alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº. 1/92 a 22/99 e Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 1999. 360 p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Atualizada pela EC 45 de 2004. Organização de texto: Antônio de Paulo. 18. ed. Rio de Janeiro: DP&A Editora, 2005. 405 p.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Finanças públicas: V prêmio Tesouro Nacional - Monografias**. Brasília: ESAF, 2001. 788 p. (Parte II – Tópicos Especiais de Finanças Públicas – 2º lugar. VIOL, Andréa Lemgruber. O Processo de Reforma Tributária no Brasil: mitos e verdades. 377 p).

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS: 9ª. edição, revista e ampliada, de acordo com a Lei Complementar 87/1996 e suas ulteriores modificações**. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2003. 495 p.

CAVALLO, Achiles Augustus. **Comentários à legislação da COFINS**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2005. 320 p.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês (Org.). **ICMS: Reflexões sobre a Lei Complementar n. 102/2000**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001. 160p.

CONTI, José Mauricio (Org.). **Federalismo fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004. 291p.

DIALLO, Alfa Oumar. **Tributação do comércio: brasileiro e internacional**. São Paulo: Editora Método, 2001. 178 p.

EBRILL, Liam, et al. **The modern VAT**. Washington, USA: International Monetary Fund, 2001. 223 p.

FERREIRA, Roberto Nogueira. **A reforma essencial: uma análise, sob a ótica empresarial, das propostas e dos bastidores da reforma tributária**. São Paulo: Geração Editorial, 2002. 442 p.

FILHO, Luiz Alberto Pereira (Org.). **ICMS: questões polêmicas**. 1. ed (ano 2004), 2º tiragem. Curitiba: Juruá, 2005. 245 p.

FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva (Org.). **Reforma tributária: emendas constitucionais nº 41 e nº 42, de 2003, e nº 44, de 2004**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2004. 390 p.

GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo: o princípio de origem e de destino em processos de integração econômica**. Florianópolis: Momento Atual, 2004. 226 p.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 2ª. ed. 6. tiragem. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000. 475 p.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: antecipação do fato gerador**. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. 254 p.

MACIEL, Everardo. **Os Meandros da Reforma**. Texto. Brasília. 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de Direito tributário**. 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. 897 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito tributário e reforma do Sistema**. Co-edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2003. (Pesquisas tributárias. Nova Série; n. 9). 528 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **O princípio da não-cumulatividade**. Co-edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2004. (Pesquisas tributárias. Nova Série; n. 10). 549 p.

NOGUEIRA, Alberto. **Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. 321 p.

PAULSEN, Leandro. **Não-cumulatividade do PIS/ PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. 152 p.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Orgs.). **PIS – COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. 832 p.

REZENDE, Fernando. **Finanças públicas**. 2<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 382 p.

RICARDO, David. **Princípios de economia política e tributação**. Tradução de Paulo Henrique Ribeiro Sandroni. São Paulo: Abril Cultural: 1982. 289 p.

SAY, Jean-Babtiste. **Tratado de economia política**. São Paulo: Abril Cultural, 1983. 459p.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Volume II. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Abril Cultural, 1983. 354 p.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A tributação sobre o consumo de bens e serviços**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. 382 p.

VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Texto para Discussão nº 405. Rio de Janeiro. 1996.

[www.europa.eu.int/index\\_pt.htm](http://www.europa.eu.int/index_pt.htm)

[www.ocde.org/home](http://www.ocde.org/home)



## ANEXOS

**Tabela I**  
**Evolução da Arrecadação dos Principais Tributos Incidentes sobre Venda**  
**de Bens e Serviços**  
**Período: 1970 a 2004**

Em % do PIB

Ano	Carga Tributária			Participação %	
	Bens e Serviços [a] *	Outros [b]	Total [c]=[a]+[b]	[a]/[c]	[b]/[c]
1970	11,69	14,29	25,98	45,00	55,00
1971	11,22	14,04	25,26	44,42	55,58
1972	11,49	14,52	26,01	44,18	55,82
1973	10,87	14,18	25,05	43,39	56,61
1974	10,62	14,43	25,05	42,40	57,60
1975	10,19	15,03	25,22	40,40	59,60
1976	9,58	15,56	25,14	38,11	61,89
1977	9,30	16,25	25,55	36,40	63,60
1978	9,46	16,24	25,70	36,81	63,19
1979	8,65	16,01	24,66	35,08	64,92
1980	8,40	16,12	24,52	34,26	65,74
1981	8,37	16,88	25,25	33,15	66,85
1982	8,50	17,84	26,34	32,27	67,73
1983	8,35	18,62	26,97	30,96	69,04
1984	7,43	16,91	24,34	30,53	69,47
1985	8,33	15,73	24,06	34,62	65,38
1986	10,08	16,11	26,19	38,49	61,51
1987	9,09	14,68	23,77	38,24	61,76
1988	9,13	13,30	22,43	40,70	59,30
1989	10,99	13,14	24,13	45,54	54,46
1990	13,12	15,66	28,78	45,59	54,41
1991	11,68	13,56	25,24	46,28	53,72
1992	11,27	13,74	25,01	45,06	54,94
1993	11,42	14,36	25,78	44,30	55,70
1994	13,46	16,29	29,75	45,24	54,76
1995	13,09	16,67	29,76	43,98	56,02
1996	12,78	16,19	28,97	44,10	55,90
1997	12,27	16,76	29,03	42,27	57,73
1998	11,71	18,01	29,73	39,40	60,60
1999	13,39	18,35	31,74	42,19	57,81
2000	14,08	18,41	32,49	43,34	56,66
2001	14,77	19,15	33,92	43,54	56,46
2002	14,57	20,96	35,53	41,02	58,98
2003	14,38	20,50	34,88	41,22	58,78
2004	15,10	20,74	35,84	42,14	57,86

Fonte: Tabela BNDES (1970 a 1994); SRF (1995 a 2004).

\* ICM/ICMS, IPI, ISS, COFINS e PIS/PASEP.

**Tabela II**  
**Evolução da Arrecadação dos Principais Tributos Incidentes sobre Bens e Serviços**  
**Período: 1970 A 2004**

Ano	Não Cumulatividade					Cumulatividade				Bens e Serviços [j]=[e]+[i]
	ICM/ICMS [a]	IPI [b]	COFINS [c]	PIS/PASEP [d]	Total [e]=[a]+[b]+ [c]+[d]	FINSOCIAL/ COFINS [f]	PIS/PASEP [g]	ISS [h]	Total [i]=[f]+[g]+[h]	
1970	7,15	4,38	-	-	11,53	-	-	0,16	0,16	11,69
1971	6,44	4,42	-	-	10,86	-	0,19	0,17	0,36	11,22
1972	6,46	4,30	-	-	10,76	-	0,54	0,19	0,73	11,49
1973	6,01	3,88	-	-	9,89	-	0,78	0,20	0,98	10,87
1974	5,72	3,75	-	-	9,47	-	0,95	0,20	1,15	10,62
1975	5,45	3,37	-	-	8,82	-	1,09	0,28	1,37	10,19
1976	5,03	3,12	-	-	8,15	-	1,17	0,26	1,43	9,58
1977	4,97	2,78	-	-	7,75	-	1,26	0,29	1,55	9,30
1978	5,20	2,68	-	-	7,88	-	1,28	0,30	1,58	9,46
1979	4,89	2,31	-	-	7,20	-	1,16	0,29	1,45	8,65
1980	4,92	2,19	-	-	7,11	-	1,02	0,27	1,29	8,40
1981	4,91	2,13	-	-	7,04	-	1,05	0,28	1,33	8,37
1982	4,84	2,08	-	-	6,92	0,27	1,00	0,31	1,58	8,50
1983	4,62	1,93	-	-	6,55	0,51	0,96	0,33	1,80	8,35
1984	4,66	1,23	-	-	5,89	0,49	0,80	0,25	1,54	7,43
1985	5,02	1,70	-	-	6,72	0,52	0,81	0,28	1,61	8,33
1986	6,00	2,04	-	-	8,04	0,67	1,05	0,32	2,04	10,08
1987	5,10	2,26	-	-	7,36	0,63	0,79	0,31	1,73	9,09
1988	5,33	2,37	-	-	7,70	0,77	0,33	0,33	1,43	9,13
1989	6,56	2,34	-	-	8,90	1,11	0,65	0,33	2,09	10,99
1990	7,59	2,42	-	-	10,01	1,54	1,14	0,43	3,11	13,12
1991	6,73	2,15	-	-	8,88	1,31	1,05	0,44	2,80	11,68
1992	6,44	2,34	-	-	8,78	1,00	1,08	0,41	2,49	11,27
1993	6,08	2,46	-	-	8,54	1,37	1,16	0,35	2,88	11,42

Em % do PIB

**Tabela II**  
**Evolução da Arrecadação dos Principais Tributos Incidentes sobre Bens e Serviços**  
**Período: 1970 A 2004**

Ano	Não Cumulatividade					Cumulatividade				Em % do PIB
	ICM/ICMS [a]	IPI [b]	COFINS [c]	PIS/PASEP [d]	Total [e]=[a]+[b]+ [c]+[d]	FINSOCIAL/ COFINS [f]	PIS/PASEP [g]	ISS [h]	Total [i]=[f]+[g]+[h]	Bens e Serviços [j]=[e]+[i]
1994	7,35	2,21	-	-	9,56	2,40	1,07	0,43	3,90	13,46
1995	7,31	2,08	-	-	9,39	2,27	0,91	0,52	3,70	13,09
1996	7,15	1,96	-	-	9,11	2,20	0,92	0,54	3,66	12,78
1997	6,84	1,91	-	-	8,75	2,10	0,83	0,58	3,52	12,27
1998	6,66	1,76	-	-	8,42	1,93	0,78	0,58	3,29	11,71
1999	6,97	1,67	-	-	8,64	3,17	0,97	0,60	4,75	13,39
2000	7,47	1,70	-	-	9,17	3,50	0,87	0,55	4,92	14,08
2001	7,86	1,61	-	-	9,48	3,79	0,93	0,57	5,29	14,77
2002	7,83	1,46	-	-	9,29	3,77	0,93	0,59	5,29	14,57
2003	7,73	1,26	-	0,27	9,26	3,74	0,80	0,59	5,12	14,38
2004	7,82	1,27	2,01	0,53	11,64	2,35	0,56	0,55	3,47	15,10

Fonte: Tabela BNDES (1970 a 1994); SRF (1995 a 2004).

**Tabela III**  
**Evolução da Arrecadação dos Principais Tributos Incidentes sobre Bens e Serviços**  
**Período: 1970 a 2004**

Ano	Bens e Serviços			Participação Percentual	
	Não Cumulatividade * [a]	Cumulatividade ** [b]	Total [c]=[a]+[b]	[a]/[c]	[b]/[c]
1970	11,53	0,16	11,69	98,63	1,37
1971	10,86	0,36	11,22	96,79	3,21
1972	10,76	0,73	11,49	93,65	6,35
1973	9,89	0,98	10,87	90,98	9,02
1974	9,47	1,15	10,62	89,17	10,83
1975	8,82	1,37	10,19	86,56	13,44
1976	8,15	1,43	9,58	85,07	14,93
1977	7,75	1,55	9,30	83,33	16,67
1978	7,88	1,58	9,46	83,30	16,70
1979	7,20	1,45	8,65	83,24	16,76
1980	7,11	1,29	8,40	84,64	15,36
1981	7,04	1,33	8,37	84,11	15,89
1982	6,92	1,58	8,50	81,41	18,59
1983	6,55	1,80	8,35	78,44	21,56
1984	5,89	1,54	7,43	79,27	20,73
1985	6,72	1,61	8,33	80,67	19,33
1986	8,04	2,04	10,08	79,76	20,24
1987	7,36	1,73	9,09	80,97	19,03
1988	7,70	1,43	9,13	84,34	15,66
1989	8,90	2,09	10,99	80,98	19,02
1990	10,01	3,11	13,12	76,30	23,70
1991	8,88	2,80	11,68	76,03	23,97

Em % do PIB

**Tabela III**  
**Evolução da Arrecadação dos Principais Tributos Incidentes sobre Bens e Serviços**  
**Período: 1970 a 2004**

Em % do PIB

Ano	Bens e Serviços			Participação Percentual	
	Não Cumulatividade * [a]	Cumulatividade ** [b]	Total [c]=[a]+[b]	[a]/[c]	[b]/[c]
1992	8,78	2,49	11,27	77,91	22,09
1993	8,54	2,88	11,42	74,78	25,22
1994	9,56	3,90	13,46	71,03	28,97
1995	9,39	3,70	13,09	71,73	28,27
1996	9,11	3,66	12,78	71,33	28,67
1997	8,75	3,52	12,27	71,31	28,69
1998	8,42	3,29	11,71	71,90	28,10
1999	8,64	4,75	13,39	64,54	35,46
2000	9,17	4,92	14,08	65,10	34,90
2001	9,48	5,29	14,77	64,16	35,84
2002	9,29	5,29	14,57	63,73	36,27
2003	9,26	5,12	14,38	64,38	35,62
2004	11,64	3,47	15,10	77,05	22,95

Fonte: Tabela BNDES (1970 a 1994); SRF (1995 a 2004).

\* ICM/ICMS, IPI, COFINS (2004) e PIS/PASEP (2003 e 2004).

\*\* FINSOCIAL/COFINS, PIS/PASEP e ISS.

**Tabela IV**  
**Arrecadação do ISS por Município**  
**2003**

Ordem	Município	UF	ISS (R\$ Milhões)	Participação %	
				Individual	Acumulada
1	São Paulo	SP	2.147,03	23,27	23,27
2	Rio de Janeiro	RJ	1.170,70	12,69	35,96
3	Curitiba	PR	253,94	2,75	38,71
4	Belo Horizonte	MG	218,90	2,37	41,08
5	Salvador	BA	210,11	2,28	43,36
6	Porto Alegre	RS	204,26	2,21	45,57
7	Recife	PE	166,52	1,80	47,38
8	Campinas	SP	131,28	1,42	48,80
9	São Bernardo do Campo	SP	124,00	1,34	50,15
10	Manaus	AM	118,91	1,29	51,43
11	Barueri	SP	112,88	1,22	52,66
12	Fortaleza	CE	112,20	1,22	53,87
13	Goiania	GO	109,97	1,19	55,07
14	Santos	SP	90,82	0,98	56,05
15	Vitória	ES	89,20	0,97	57,02
16	São Luís	MA	70,22	0,76	57,78
17	Belém	PA	64,67	0,70	58,48
18	Santo Andre	SP	63,04	0,68	59,16
19	Sao Caetano do Sul	SP	59,07	0,64	59,80
20	Campo Grande	MS	58,21	0,63	60,43
21	Macaé	RJ	55,83	0,61	61,04
22	Guarulhos	SP	54,76	0,59	61,63
23	Niterói	RJ	52,38	0,57	62,20
24	Florianópolis	SC	52,01	0,56	62,76
25	Osasco	SP	51,53	0,56	63,32
26	Natal	RN	50,61	0,55	63,87
27	Duque de Caxias	RJ	49,94	0,54	64,41
28	Cuiabá	MT	48,40	0,52	64,94
29	São José dos Campos	SP	46,94	0,51	65,44
30	Ribeirão Preto	SP	46,35	0,50	65,95
31	João Pessoa	PB	38,47	0,42	66,36
32	Jundiaí	SP	37,36	0,40	66,77
33	Aracajú	SE	37,16	0,40	67,17
34	Uberlândia	MG	36,91	0,40	67,57
35	Maceió	AL	36,86	0,40	67,97
36	Santana de Parnaíba	SP	35,69	0,39	68,36
37	Caxias do Sul	RS	34,46	0,37	68,73
38	Sorocaba	SP	32,27	0,35	69,08
39	Juiz de Fora	MG	31,59	0,34	69,42
40	Londrina	PR	31,55	0,34	69,77
41	Contagem	MG	29,68	0,32	70,09
42	Cotia	SP	28,84	0,31	70,40
43	Joinville	SC	28,77	0,31	70,71

**Tabela IV**  
**Arrecadação do ISS por Município**  
**2003**

Ordem	Município	UF	ISS (R\$ Milhões)	Participação %	
				Individual	Acumulada
44	Vila Velha	ES	27,40	0,30	71,01
45	Blumenau	SC	26,53	0,29	71,30
46	Guarujá	SP	26,16	0,28	71,58
47	Teresina	PI	26,10	0,28	71,86
48	Serra	ES	25,60	0,28	72,14
49	Paranaguá	PR	23,88	0,26	72,40
50	Piracicaba	SP	23,82	0,26	72,66
51	Camaçari	BA	23,45	0,25	72,91
52	Volta Redonda	RJ	23,44	0,25	73,16
53	Petrópolis	RJ	22,67	0,25	73,41
54	São José do Rio Preto	SP	22,27	0,24	73,65
55	Cubatão	SP	21,63	0,23	73,89
56	Paulínia	SP	20,75	0,22	74,11
57	Maringá	PR	20,31	0,22	74,33
58	Itajaí	SC	20,16	0,22	74,55
59	Canoas	RS	19,81	0,21	74,76
60	Parauapebas	PA	18,84	0,20	74,97
61	Betim	MG	17,69	0,19	75,16
62	Novo Hamburgo	RS	17,44	0,19	75,35
63	Diadema	SP	16,59	0,18	75,53
64	Moji das Cruzes	SP	16,48	0,18	75,71
65	Baurú	SP	16,34	0,18	75,88
66	Feira de Santana	BA	15,68	0,17	76,05
67	Nova Iguaçu	RJ	14,64	0,16	76,21
68	Rio Bonito	RJ	14,22	0,15	76,37
69	Cascavel	PR	14,05	0,15	76,52
70	Porto Velho	RO	14,00	0,15	76,67
71	Limeira	SP	13,99	0,15	76,82
72	Rio Grande	RS	13,86	0,15	76,97
73	Americana	SP	13,84	0,15	77,12
74	Lauro de Freitas	BA	13,52	0,15	77,27
75	Embú	SP	13,37	0,14	77,41
76	Olinda	PE	13,03	0,14	77,56
77	São Gonçalo	RJ	12,88	0,14	77,70
78	Taubaté	SP	12,61	0,14	77,83
79	Indaiatuba	SP	12,38	0,13	77,97
80	Nova Lima	MG	12,37	0,13	78,10
81	Mauá	SP	12,36	0,13	78,23
82	Ipatinga	MG	12,33	0,13	78,37
83	Poá	SP	12,25	0,13	78,50
84	Tucuruí	PA	12,15	0,13	78,63
85	Palmas	TO	12,10	0,13	78,76
86	São José dos Pinhais	PR	12,07	0,13	78,89
87	Itapecerica da Serra	SP	11,92	0,13	79,02
88	Cajamar	SP	11,84	0,13	79,15

**Tabela IV**  
**Arrecadação do ISS por Município**  
**2003**

Ordem	Município	UF	ISS (R\$ Milhões)	Participação %	
				Individual	Acumulada
89	Jacareí	SP	11,77	0,13	79,28
90	Presidente Prudente	SP	11,71	0,13	79,41
91	Araraquara	SP	11,29	0,12	79,53
92	Foz do Iguaçu	PR	11,17	0,12	79,65
93	Itaguaí	RJ	10,93	0,12	79,77
94	Taboão da Serra	SP	10,53	0,11	79,88
95	Uberaba	MG	10,33	0,11	79,99
96	Santa Maria	RS	10,23	0,11	80,11
97	Ponta Grossa	PR	10,10	0,11	80,21
98	Itú	SP	10,07	0,11	80,32
99	Marília	SP	10,02	0,11	80,43
100	Dourados	MS	9,96	0,11	80,54
<b>Subtotal</b>			<b>7.431,23</b>	<b>80,54</b>	<b>-</b>
<b>Outros (5.458 Municípios)</b>			<b>1.795,45</b>	<b>19,46</b>	<b>100,00</b>
<b>Total (5.558 Municípios)</b>			<b>9.226,68</b>	<b>100,00</b>	<b>-</b>

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

Obs.: Total de Municípios: 5.558.