

MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI
JOSÉ AFONSO BICALHO BELTRÃO DA SILVA
ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR
(ORGANIZADORES)

AUTORES

Alessandra Machado Brandão Teixeira
Aline Chevrant Campos
André Mendes Moreira
Carlos Alberto Moreira Alves
Cristiane Miranda Botelho
Francisco Maurício Barbosa Simões
Itamar Peixoto de Melo
Jefferson Nery Chaves
João Paulo Fanucchi Almeida Melo
Ludmila Mara Monteiro de Oliveira
Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Marcelo Barroso Lima Brito de Campos
Marcelo Nogueira de Moraes
Marcelo Pádua Cavalcanti
Marciano Seabra de Godoi
Misabel de Abreu Machado Derzi
Nathália Daniel Domingues
Onofre Alves Batista Júnior
Ricardo Luiz Oliveira de Souza
Tarcísio Diniz Magalhães

ICMS

DIAGNÓSTICOS E PROPOSIÇÕES

1º RELATÓRIO AO GOVERNADOR DO
ESTADO DE MINAS GERAIS



ICMS

DIAGNÓSTICOS E PROPOSIÇÕES

1º RELATÓRIO AO GOVERNADOR DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COMISSÃO PERMANENTE DE REVISÃO E
SIMPLIFICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA
DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI
JOSÉ AFONSO BICALHO BELTRÃO DA SILVA
ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR
(ORGANIZADORES)

ICMS

DIAGNÓSTICOS E PROPOSIÇÕES

1º RELATÓRIO AO GOVERNADOR DO ESTADO DE MINAS GERAIS,
FERNANDO DAMATA PIMENTEL

COMISSÃO PERMANENTE DE REVISÃO E
SIMPLIFICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA
DO ESTADO DE MINAS GERAIS



Belo Horizonte
2017

CONSELHO EDITORIAL

Álvaro Ricardo de Souza Cruz
André Cordeiro Leal
André Lipp Pinto Basto Lupi
Antônio Márcio da Cunha Guimarães
Bernardo G. B. Nogueira
Carlos Augusto Canedo G. da Silva
Carlos Bruno Ferreira da Silva
Carlos Henrique Soares
Claudia Rosane Roesler
Clémerson Merlin Clève
David França Ribeiro de Carvalho
Dhenis Cruz Madeira
Dirce Torrecillas Ramos
Emerson Garcia
Felipe Chiarello de Souza Pinto
Floribal de Souza Del'Olmo
Frederico Barbosa Gomes
Gilberto Bercovici
Gregório Assagra de Almeida
Gustavo Corgosinho
Gustavo Silveira Siqueira
Jamil Bergamaschine Mata Diz
Janaina Rigo Santin
Jean Carlos Fernandes

Jorge Bacelar Gouveia - Portugal
Jorge M. Lasmar
Jose Antonio Moreno Molina - Espanha
José Luiz Quadros de Magalhães
Kiwonghi Bizawu
Leandro Eustáquio de Matos Monteiro
Luciano Stoller de Faria
Luiz Henrique Sormani Barbugiani
Luiz Manoel Gomes Júnior
Luiz Moreira
Márcio Luís de Oliveira
Maria de Fátima Freire Sá
Mário Lúcio Quintão Soares
Martonio Mont'Alverne Barreto Lima
Nelson Rosendal
Renato Caram
Roberto Correia da Silva Gomes Caldas
Rodolfo Viana Pereira
Rodrigo Almeida Magalhães
Rogério Filippetto de Oliveira
Rubens Beçak
Vladimir Oliveira da Silveira
Wagner Menezes
William Eduardo Freire

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos reprográficos, sem autorização expressa da editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

Arraes Editores Ltda., 2017.

Coordenação Editorial: Fabiana Carvalho
Produção Editorial e Capa: Danilo Jorge da Silva
Revisão: Aline Chevrant Campos

341.39632 ICMS: diagnósticos e proposições – Relatório ao governador do
117 estado de Minas Gerais, 1 / [Organizado por] Misabel de Abreu
2017 Machado Derzi, José Afonso Bicalho Beltrão da Silva [e] Onofre
Alves Batista Júnior. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.
p.500

ISBN: 978-85-8238-284-4

1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS – Minas Gerais. 2. Tributos – Minas Gerais.
3. Consumo – Tributos – Brasil. 4. Brasil – Reforma tributária de 1965. 5. Federalismo – Brasil. 6. Pacto
federativo. I. Derzi, Misabel de Abreu Machado (Org.). II. Silva, José Afonso Bicalho Beltrão da (Org.).
III. Batista Júnior, Onofre Alves (Org.). IV. Título.

CDD(23.ed.) – 336.278
CDDir – 341.39632

Elaborada por: Fátima Falci
CRB/6-700

MATRIZ

Av. Nossa Senhora do Carmo, 1650/loja 29 - Bairro Sion
Belo Horizonte/MG - CEP 30330-000
Tel: (31) 3031-2330

FILIAL

Rua Senador Feijó, 154/cj 64 - Bairro Sé
São Paulo/SP - CEP 01006-000
Tel: (11) 3105-6370

www.arraeseditores.com.br
arraes@arraeseditores.com.br

Belo Horizonte
2017

MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI
JOSÉ AFONSO BICALHO BELTRÃO DA SILVA
ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR
(GENERAL EDITORS)

ICMS

DIAGNOSTICS AND PROPOSITIONS

FIRST REPORT TO THE GOVERNOR OF THE STATE OF MINAS GERAIS,
FERNANDO DAMATA PIMENTEL

PERMANENT COMMISSION ON REVIEW AND SIMPLIFICATION OF TAX LEGISLATION OF THE STATE OF MINAS GERAIS

COMPOSIÇÃO DA COMISSÃO PERMANENTE DE REVISÃO E SIMPLIFICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MEMBROS PERMANENTES E COMISSÃO EXECUTIVA

PRESIDENTE

Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi

Professora Titular de Direito Tributário e Financeiro da UFMG
Presidente da Comissão e Coordenadora Geral dos Trabalhos

COMISSÃO EXECUTIVA

Dr. José Afonso Bicalho Beltrão da Silva

Professor de Economia da UFMG
Secretário de Estado de Fazenda de Minas Gerais
Secretário Executivo da Comissão

Dr. Marco Antônio de Rezende Teixeira

Secretário de Estado de Casa Civil e de Relações Institucionais de Minas Gerais
Membro da Comissão Executiva

Dr. Onofre Alves Batista Júnior

Professor da UFMG
Advogado-Geral do Estado de Minas Gerais
Pós-Doutor em Direito pela Universidade de Coimbra
Membro da Comissão Executiva

Dr. Helvécio Miranda Magalhães Júnior

Secretário de Estado de Planejamento e Gestão de Minas Gerais

RELATORES E TRADUTORES

Dr. André Mendes Moreira

Doutor em Direito pela USP
Professor-Adjunto da UFMG
Advogado

Dr. Thomas da Rosa de Bustamante

Doutor em Direito pela PUC/RJ
Professor-Adjunto da UFMG
Pesquisador

Dr. Werther Botelho Spagnol

Doutor em Direito pela UFMG
Professor-Adjunto da UFMG
Advogado

SUB-RELATORES

Alessandra Machado Brandão Teixeira

Professora de Direito Tributário da PUC/MG

Advogada

Mestre e Doutora em Direito Tributário pela UFMG

Aline Chevrant Campos

Auditora Fiscal da Receita Estadual, na SEF/MG

Mestre em Administração Pública pela Fundação João Pinheiro

Pós-graduada em Direito Tributário pela PUC/MG

Bacharel em Direito pela UFMG e em Ciência da Computação pela PUC/MG

Carlos Alberto Moreira Alves

Representante da Federação das Associações Comerciais, Industriais, Agropecuárias e de Serviços/MG (Federaminas)

Conselheiro efetivo do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC/MG)

Doutorando pela Universidad del Museo Social Argentino

Cristiane Miranda Botelho

Juíza Federal

Mestre e Doutoranda pela UFMG

Francisco Maurício Barbosa Simões

Representante da Federação da Agricultura e Pecuária do Estado de Minas Gerais (FAEMG)

Itamar Peixoto de Melo

Auditor Fiscal da Receita Estadual, na SEF/MG

Assessor da Superintendência de Tributação

Especialista em Direito Tributário pela PUC/MG

Bacharel em Direito pela PUC/MG

Jefferson Nery Chaves

Auditor Fiscal da Receita Estadual, na SEF/MG

Assessor Especial da Subsecretaria da Receita Estadual

Especialista em Direito Tributário pela PUC/MG

Mestre em Economia de Empresas pela FEAD/MG

Bacharel em Direito pela FADIVA/MG

João Paulo Fanucchi Almeida Melo

Representante da OAB/MG

Professor da PUC/MG

Mestre pela PUC/MG

Advogado

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Assessora no Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Mestre em Direito pela UFMG

Doutoranda em Direito pela UFMG, com período de investigação na McGill University (Canadá)

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior

Auditor Fiscal da Receita Estadual, na SEF/MG

Presidente (2012 a 2015) da COTEPE/ICMS, do CONFAZ/Ministério da Fazenda

Presidente (a partir de julho/2016) do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC/MG)

Bacharel em Economia e Direito pela UFMG

Marcelo Barroso Lima Brito de Campos

Procurador do Estado de Minas Gerais

Chefe da Procuradoria de Tributos e Assuntos Fiscais (PTF)

Doutor pela PUC/MG

Professor da UnibH

Marcelo Nogueira de Moraes

Representante da Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de Minas Gerais (Fecomércio)

Conselheiro efetivo do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC/MG)

Mestrando pela PUC/MG

Pós-graduado no MBA Exec. Internacional (Univ. da Califórnia) com ênfase em Direito Tributário pela FGV

Marcelo Pádua Cavalcanti

Advogado-Geral Adjunto do Estado/MG

Marciano Seabra de Godoi

Professor da PUC/MG

Advogado

Mestre pela UFMG e Doutor em Direito Tributário pela Universidade Complutense de Madrid

Pós-Doutor pela Universidade Autônoma de Madrid

Nathália Daniel Domingues

Procuradora do Estado de Minas Gerais

Mestre em Direito Tributário pela UFMG

Onofre Alves Batista Júnior

Professor da UFMG

Advogado-Geral do Estado de Minas Gerais

Pós-Doutor em Direito pela Universidade de Coimbra

Ricardo Luiz Oliveira de Souza

Auditor Fiscal da Receita Estadual, na SEF/MG

Diretor de Orientação e Legislação Tributária

Mestre em Administração Tributária e Fazenda Pública pelo Instituto de Estudios Fiscales, de Madrid, Espanha

Pós-graduado em Direito Tributário, Comércio Exterior e Administração

Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos e em Administração pela UFMG

Tarcísio Diniz Magalhães

Coordenador de Processos Contenciosos Estratégicos da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais - Gabinete do Advogado Geral

Mestre em Direito pela UFMG

Doutorando em Direito pela UFMG, com período de investigação na McGill University (Canadá), no IBFD (Países Baixos) e na WU (Áustria)

MEMBROS CONVIDADOS

Antônio Carlos Diniz Murta

Procurador do Estado de Minas Gerais

Professor da FUMEC

Doutor pela UFMG

Bruno Selmi Dei Falci

Presidente da Câmara de Dirigentes Lojistas de Belo Horizonte

Empresário do Comércio

Carlos Renato Machado Confar

Auditor Fiscal da Receita Estadual, na SEF/MG

Superintendente de Fiscalização

Carlos Victor Muzzi Filho

Procurador do Estado de Minas Gerais

Professor da FUMEC

Doutor pela UFMG

Célio Lopes Kalume

Procurador do Estado de Minas Gerais

Mestre pela Fundação João Pinheiro

Cláudia Campos Lara

Auditora Fiscal da Receita Estadual, na SEF/MG

Gerente Administrativa do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC/MG)

Bacharel em Administração pela UFMG

Edilson José de Carvalho Cruz

Advogado

Ex-Professor da PUC/MG

Gerente Institucional e Assessor da Presidência da Câmara de Dirigentes Lojistas de Belo Horizonte

Ennia Rafael de Oliveira Guedes Bueno

Representante da Federação da Agricultura do Estado de Minas Gerais (FAEMG)

Fernando de Vasconcelos Lins

Juiz de Direito

1ª Vara de Feitos Tributários do Estado de Minas Gerais

Designado pelo Tribunal de Justiça/MG

Fernando Eduardo Bastos de Melo

Auditor Fiscal da Receita Estadual, na SEF/MG

Assessor Especial da Subsecretaria da Receita Estadual

Filemon Augusto Assunção de Oliveira

Contador e representante do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (CRC/MG)

Flávio Couto Bernardes

Doutor pela UFMG

Advogado

Gabriel Guimarães

Deputado Federal

Líder da bancada mineira na Câmara dos Deputados

Glenn Andrade

Representante da Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de Minas Gerais (Fecomércio)

João Alberto Vizzotto

Auditor Fiscal da Receita Estadual, na SEF/MG

Subsecretário da Receita Estadual

Juselder Cordeiro da Mata

Representante da Associação Comercial e Empresarial de Minas (ACMinas)

Professor da Faculdade Batista de Minas Gerais

Mestrando pela Faculdade de Direito Milton Campos

Advogado

Leonardo Augusto Rodrigues Borges

Auditor Fiscal da Receita Estadual, na SEF/MG

Bacharel em Direito pela UFMG

Leônidas Marcos Torres Marques

Auditor Fiscal da Receita Estadual, na SEF/MG

Superintendente de Arrecadação e Informações Fiscais

Licurgo Joseph Mourão de Oliveira

Conselheiro substituto do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

Mestre em Direito Econômico pela UFPB

Doutorando em Direito Financeiro e Tributário pela USP

Luciana Mundim de Mattos Paixão

Membro do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC/MG)

Representante da Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG)

Marcelo Hipólito Rodrigues

Auditor Fiscal da Receita Estadual, na SEF/MG

Superintendente de Tributação

Marcos Afonso Marciano de Oliveira

Auditor Fiscal da Receita Estadual, na SEF/MG

Assessor Especial da Subsecretaria da Receita Estadual

Especialista em Direito Tributário e em Direito Público pela PUC/MG

Bacharel em Direito pela Faculdade de Sete Lagoas/MG

Maria de Lourdes Medeiros

Auditora Fiscal da Receita Estadual, na SEF/MG

Conselheira efetiva do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC/MG)

Presidente (dez/2011 a jun/2016) do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC/MG)

Especialista em Direito Tributário pela PUC/MG e em Direito Público pela Fundação Monsenhor Messias

Especialista em Administração Pública pela Fundação João Pinheiro

Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito do Oeste de Minas e em Administração pela Faculdade de Ciências

Econômicas, Administrativas e Contábeis de Divinópolis

Maria do Carmo Silveira Nascimento

Auditora Fiscal da Receita Estadual, na SEF/MG

Assessora Especial da Subsecretaria da Receita Estadual

Especialista em Direito Tributário e em Direito Público pela PUC/MG

Reinaldo Lage Rodrigues de Araújo

Representante da Federação das Empresas de Transportes de Carga do Estado de Minas Gerais (FETCEMG)

Reginaldo Moreira de Oliveira

Advogado e Contador

Assessor Jurídico da Câmara de Dirigentes Lojistas de Belo Horizonte

Renato Froes Alves Ferreira

Promotor de Justiça do Ministério Público do Estado de Minas Gerais (MPMG)

Chefe do Centro de Apoio Operacional das Promotorias de Justiça de Defesa da Ordem Econômica e Tributária (CAOET)

Designado pelo Ministério Público/MG

René de Oliveira e Sousa Júnior

Auditor Fiscal da Receita Estadual, na SEF/MG (aposentado)

Mestrando pela PUC/MG

Bacharel em Administração, Letras e em Direito

Ex-Presidente da COTEPE/ICMS, do CONFAZ/Ministério da Fazenda

Tiago Ulisses

Designado pela Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais (ALMG)

Presidente da Comissão de Fiscalização Financeira e Orçamentária da ALMG

Deputado Estadual

Valter Lobato

Representante da OAB/MG

Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT)

Professor das Faculdades Milton Campos

Doutor pela UFMG

Walquíria Mara Graciano Machado Rabelo

Tabeliã de Notas - 9º Ofício de Belo Horizonte

Representante do Sindicato de Notários e Registradores de Minas Gerais (SINOREG-MG)

Wieland Silberschneider

Auditor Fiscal da Receita Estadual, na SEF/MG

Secretário-Adjunto da Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão (SEPLAG/MG)

Doutor em Economia e Mestre em Sociologia, pela UFMG

Especialista pela George Washington University

CONSULTORES EXTERNOS / NACIONAIS

Prof. Alexandre Alkmim Teixeira (PUC/MG)

Profa. Betina Grupenmacher (UFPR)

Profa. Elisabeth Nazar (PUC/SP)

Prof. Estevão Horvath (USP e PUC/SP. Procurador do Estado de São Paulo)

Prof. Heleno Taveira Torres (Titular de Direito Financeiro da USP)

Prof. Humberto Ávila (Titular da USP e da UFRGS)
Prof. Igor Mauler Santiago (OAB/MG)
Prof. José Souto Maior Borges (UFPE e emérito da PUC/SP)
Prof. Luís Eduardo Schoueri (Titular da USP)
Prof. Mary Elbe Queiroz (IBET e IPET)
Prof. Paulo de Barros Carvalho (Emérito da USP e da PUC/SP)
Prof. Rafael Frattari (FUMEC)
Prof. Roque Antônio Carrazza (PUC/SP)

CONSULTORES EXTERNOS / INTERNACIONAIS

Prof. Alejandro Altamirano (Universidade Austral-Buenos Aires)
Profa. Allison Christians (Universidade McGill, Canadá)
Prof. Anwar Shah (Univ. Alberta, Canadá; Univ. South-Western, China e Consultor Internacional em Economia Pública)
Prof. Beverly George Dahlby (Universidade de Calgary, Canadá)
Prof. Joachim Englisch (Universidade Münster, Alemanha; Consultor da OCDE)
Profa. Marie Christine Esclassan (Universidade de Paris I)
Prof. Michel Bouvier (Universidade de Paris I)
Prof. Reuven Avi-Yonah (Universidade Michigan, EUA)
Prof. Robin Boadway (Emérito de Economia da Queen's Univ., Canadá)

Revisora: **Aline Chevrand Campos**

Secretárias da Comissão: **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Nathália Daniel Domingues**

PARTE I

O PERFIL CONSTITUCIONAL DO ICMS

Alessandra Machado Brandão Teixeira

André Mendes Moreira

João Paulo Fanucchi Almeida Melo

Marcelo Nogueira de Moraes

Misabel de Abreu Machado Derzi

1. PERFIL CONSTITUCIONAL DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL: A QUESTÃO DO ICMS¹

A tributação sobre o consumo no Brasil estrutura-se de forma partilhada entre União, Estados e Municípios. No âmbito federal, há dois tributos sobre o consumo: o Imposto sobre produtos industrializados (IPI) e as contribuições ao PIS/COFINS. Nos Estados, o ICMS assume papel de destaque, sendo o principal imposto sobre o consumo existente no Brasil. Os Municípios também tributam o consumo, por meio do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Visto dessa perspectiva de partilhamento de competência tributária, poder-se-ia concluir que o Brasil conseguiu resolver um dos principais conflitos de fiscalidade, acomodando os diversos interesses arrecadatários, no âmbito de uma Federação. Todavia, a análise concreta dos diversos tributos citados conduz a conclusões em sentido oposto, uma vez que há um conflito crescente de competências tributárias, com sobreposição de incidências e com um alto nível de carga tributária agregada aos preços. Isso contribui para o cenário de recessão e se torna um entrave severo ao processo de desenvolvimento econômico.

Para fins de elaboração do presente RELATÓRIO, com vistas à análise dos temas objeto de estudo da Subcomissão I, se focará a análise no perfil constitucional do ICMS, com fundamento nos princípios que regem a tributação sobre o consumo no Brasil para, a partir dessa premissa, estruturar a incidência do ICMS, considerando a sua importância dentro de uma estrutura democrática de tributação e econômica de incidência.

¹ Redação de Alessandra Machado Brandão Teixeira (PUC/MG). Colaboraram e revisaram, Misabel Abreu Machado Derzi e André Mendes Moreira.

1.1. Das origens²

O Imposto relativo à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte e Comunicação, o ICMS, com suas características contemporâneas, extrai suas origens desde o momento em que a não cumulatividade tributária passou a ganhar contornos de instituto autônomo com o advento dos impostos sobre valor acrescido, os IVAs, a partir da segunda metade do século XX.

Até então, os tributos que gravavam o comércio e a prestação de serviços assemelhavam-se à Alcabala, exigida pela Espanha medieval em suas colônias, que incidia sobre todas as transações mercantis, com alíquotas que chegavam a 14%, sem qualquer possibilidade de dedução do tributo pago nas operações anteriores. Tal sistemática elevava os custos dos produtos, que se tornavam mais caros – pela incidência reiterada do imposto – a cada etapa de circulação. Isso fazia com que as mercadorias não circulassem livremente, haja vista que tal implicaria em perda de competitividade, dado o maior valor a recolher ao erário quanto mais estádios houvesse entre a produção e a venda ao consumidor final. Essa forma de tributação, intitulada em cascata (à *cascade*, para os franceses), era a utilizada pela maior parte dos países antes do advento do IVA – com todas as vicissitudes inerentes a essa opção.

A problemática da tributação à *cascade* era tão patente que A. SMITH,³ já no século XVIII, creditou à Alcabala a culpa pelo declínio econômico do império espanhol. De fato, a tributação multifásica cumulativa desencoraja a livre organização dos agentes do mercado (que, para evitar várias incidências sobre o mesmo produto, tendem a se verticalizar) e incita a sonegação, devido ao seu ônus excessivo.

Entretanto, mesmo em face desses contratempos, a tributação plurifásica cumulativa difundiu-se no mundo moderno, porém com alíquotas bastante reduzidas em comparação com a vetusta Alcabala. É o caso das Filipinas em 1904, do *Umsatzsteuer* alemão em 1918, da França (que a adotou em 1920, eliminou-a em 1936, retomou-a em 1939 e abandonou-a definitivamente em 1954), da Espanha (que retornou à tributação em cascata em 1964),⁴ além do Chile,⁵ México e Canadá (este, somente entre 1920 e 1923), *inter alii*.⁶

A vantagem da plurifasia cumulativa – que facilitou sua difusão pelo mundo – é a sua simplicidade, haja vista que o quantum a ser pago ao Estado é obtido pela mera aplicação do percentual previsto em lei ao valor da operação ou prestação, sem necessidade de quaisquer adições ou deduções. Outrossim, como há incidência nas várias etapas da cadeia produtiva, a alíquota não precisa ser alta para assegurar-se uma

² Este Tópico 1.1, relativo às origens do ICMS, foi extraído de duas fontes, preservando-se a mesma redação original das fontes: DERZI, Misabel Abreu Machado e MOREIRA, André Mendes. *Tax reform and international case study of Brazil: Value-added taxes*. In: *Separação de poderes e efetividade do sistema tributário*. Coordenação DERZI, Misabel, Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 325-350; e MOREIRA, André Mendes. *A Não cumulatividade dos tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 62-71.

³ SMITH, Adam. *Uma investigação sobre a natureza e causas da riqueza das nações*. 2. ed. Trad. por LIMA, Norberto de Paula. São Paulo: Hemus, 1981. p. 475.

⁴ As alíquotas eram de 1,5% e 3%, conforme a exigência coubesse à nação espanhola ou às províncias.

⁵ O Chile adotou a tributação plurifásica em cascata sobre bens e serviços em 1954, com alíquota básica de 3%. Entretanto, após sucessivas majorações, em 1969 a alíquota inicial havia quase triplicado.

⁶ DUE, John F. *Indirect taxation in developing economies*. Baltimore, London: Johns Hopkins, 1970. p. 117-20.

arrecadação satisfatória,⁷ o que contribui para a resignação dos contribuintes ao seu pagamento. Entretanto, as desvantagens superaram, ao longo dos anos, os benefícios obtidos com a sua utilização.⁸ São elas, em rol enumerado por J. DUE:⁹

- a) a verticalização dos agentes econômicos: afinal, quanto mais etapas do processo produtivo e comercial uma única empresa conseguir abarcar, menor será a carga fiscal sobre o seu produto;
- b) a discriminação tributária, haja vista que as maiores empresas, além do ganho normal pela produção em escala (ínsito a qualquer mercado), também obterão vantagens fiscais por alcançarem vários estádios da produção, refugando diversas incidências da exação à *cascade*. Tal discriminação se dá, portanto, em detrimento das pequenas e médias empresas, que nas economias modernas respondem pela maior parte dos empregos gerados (e que dificilmente podem se verticalizar);
- c) a impossibilidade de efetiva desoneração das exportações: como o tributo é plurifásico e cumulativo, a mercadoria não exportada diretamente pelo seu produtor sofre uma ou mais incidências na cadeia produtiva, sem possibilidade de recuperação ou abatimento deste montante quando da venda ao exterior. Com isso subverte-se a lógica mundial de não exportar tributos, ocasionando a perda de competitividade dos bens nacionais no mercado global;
- d) o ferimento à isonomia na tributação dos bens importados, que, na maior parte dos casos, estarão sujeitos a uma carga menor que a aplicada ao produto nacional. Este usualmente passa pela cadeia produtor > distribuidor-atacadista > varejista até chegar ao consumidor final, ao passo que os importados, se diretamente adquiridos pelo comprador final, terão incidência única no desembaraço aduaneiro. Com isso, mercadorias advindas do estrangeiro terão menor ônus tributário do que as nacionais;¹⁰
- e) falta de transparência: não fica claro o peso do tributo no preço final da mercadoria vendida, pois esse dado irá variar conforme o número de etapas da circulação. Assim, o comprador não tem ciência do montante que está sendo destinado ao governo – fato que não se coaduna com a transparência fiscal;¹¹
- f) em comparação com impostos como a *retail sales tax* (em que há incidência única na etapa final de venda), nos tributos plurifásicos cumulativos o número de contribuintes é muito elevado. Estes, ademais, não têm inte-

⁷ DUE, John F. *Op. Cit.* p. 117-120.

⁸ No Brasil, a tributação plurifásica cumulativa foi adotada sob a forma dos vetustos impostos sobre vendas e consignações (IVC) e sobre o consumo, substituídos, respectivamente, pelo ICM e IPI.

⁹ DUE, John F. *Op. Cit.* p. 120-123.

¹⁰ E nem se argumente que o Imposto de Importação (II) serviria para mitigar tal diferença. O II é tributo que deve ser utilizado como instrumento de política desenvolvimentista do Estado e não como subterfúgio para reduzir problemas criados em desfavor das empresas nacionais por força de um sistema tributário inadequado.

¹¹ Em observância ao princípio de que a tributação sobre o consumo deve ser feita às claras, a Constituição de 1988 predica: Art. 150. [...]

§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

resse em se autofiscalizar, já que a exação paga por um não é dedutível do valor devido pelo outro. Isso gera dois problemas:

- f.1) incentivo à sonegação: nenhum agente produtor se beneficia do tributo pago anteriormente (ao contrário do que ocorre nos IVAs, em que, havendo destaque da exação na nota fiscal, o adquirente pode abater tal montante do imposto por ele devido); e
- f.2) dificuldades na fiscalização: a ampla base de contribuintes tendente a sonegar torna o labor da Administração Fazendária excessivamente oneroso, fato que levou A. SMITH a sustentar que a sua fiscalização "requer uma multidão de funcionários fazendários";¹² e
- g) apesar de ser um tributo aparentemente simples, na prática – com a necessidade de concessão de isenções para algumas mercadorias e de diferenciação das alíquotas conforme a natureza do produto (em atenção à sua essencialidade ou às circunstâncias de mercado) – sua aplicação torna-se complexa. Esse fator acarreta a perda de um de seus poucos atributos.

Em face de tais problemas e à procura de alternativas para dinamizar o crescimento econômico sem prejudicar a arrecadação tributária, os países europeus intentaram, na primeira metade do século XX, buscar uma nova forma de tributação das operações com bens e serviços que não impactasse tão fortemente o consumo e, via de consequência, permitisse o desenvolvimento mais acentuado das economias, então fortemente combatidas pelas duas guerras mundiais. A solução adveio com a adoção de uma proposta do economista C. F. VON SIEMENS, feita inicialmente ao governo alemão em 1918, porém somente implementada em 1954, na França: a tributação sobre o valor acrescentado.

Quando instituída, em 10 de abril 1954, a *Taxe sur la Valeur Ajoutée* (TVA)¹³ se apresentou como um tributo extremamente complexo em comparação com as antigas exações cumulativas que gravavam o consumo de bens e serviços na França.¹⁴

¹² SMITH, Adam. *Op. Cit.* p. 475.

¹³ Na França, a *Taxe sur la Valeur Ajoutée* (TVA) é classificada por MERCIER e PLAGNET como *La Taxe Unique à Paiements Fractionnés*, denotando pela própria nomenclatura ("tributo único que incide de forma fracionada") o método impositivo que a distingue dos tributos cumulativos. (MERCIER, Jean-Yves; PLAGNET, Bernard. *Les impôts en France*, 29. ed. Levallois: Francis Lefebvre, 1997. p. 298-301).

¹⁴ Os tributos indiretos na França dividem-se em dois grandes grupos: as *taxes déterminées*, que gravam produtos ou operações especiais (como a venda de álcool) e as *taxes sur le chiffre d'affaires*, incidentes sobre a venda de mercadorias e serviços em geral. Estas últimas se subdividem em três categorias, pela ordem de adoção na França:

a) *taxes cumulatives* ou à *cascade*: tributos plurifásicos cumulativos, adotados em 1920 com alíquotas baixas (em torno de 1%), porém abandonados por força de uma reforma levada a cabo por lei publicada em 31 de dezembro de 1936, devido aos problemas que a tributação em cascata apresentou;

b) *taxes uniques*: adotadas a partir de 1937, com a grande reforma do sistema tributário francês ocorrida no ano anterior. Incidiam uma única vez, na produção, a uma alíquota de 6% (logo, seis vezes maior, em média, que a alíquota da *taxe cumulative*). Entretanto, os altos índices de sonegação dessa espécie de tributo aliados a problemas de orçamento enfrentados pelo Estado francês levaram ao seu abandono em pouco tempo. Com isso, a incidência à *cascade* foi retomada em 1939, por meio da c) *taxe sur les transactions* e de impostos locais. Estes prevaleceram até 1968, data em que a TVA de larga abrangência foi adotada;

c) *taxe sur la valeur ajoutée*: adotada em 1954, para vigorar a partir de 1955. Também conhecida como *la taxe unique à paiements fractionnés*, teve o mérito de conciliar as vantagens arrecadatórias do sistema cumulativo com a neutralidade da tributação, que passou a ter mecanismos eficientes para sua transferência ao consumidor final.

Seu método de apuração era absolutamente distinto de tudo o que fora utilizado até então: calculava-se o imposto devido sobre as transações comerciais realizadas pelo contribuinte em determinado período. No entanto, deduzia-se do valor a pagar o imposto suportado na aquisição de mercadorias utilizadas no processo produtivo. Em outras palavras: para cálculo do *quantum debeat* lançava-se mão de uma sistemática de débitos e créditos que, abatidos uns dos outros, apontavam o tributo a ser efetivamente recolhido aos cofres públicos.¹⁵

O novel mecanismo tributário tornou-se, desde cedo, um sucesso. Em 1962, o Relatório NEUMARK (um dos maiores influenciadores da tributação europeia) recomendou a adoção do IVA pelos países do Mercado Comum Europeu, o que passou a ocorrer a partir do final da década de 1960. O relatório afirmou que a incidência sobre o valor acrescido viabiliza a liberdade de circulação de mercadorias e serviços, um dos princípios basilares do Tratado de Roma.¹⁶ Assim, apesar de a apuração ser um tanto mais complexa (em comparação com a tributação plurifásica cumulativa, que era o padrão então vigente) e de as alíquotas dos IVAs serem necessariamente mais elevadas que as dos tributos à *cascade*, as vantagens superaram os defeitos, tanto sob a ótica dos agentes produtores como sob a do Estado-arrecadador. Afinal:

- a) o mecanismo de abatimento do tributo pago na etapa anterior gera uma fiscalização cruzada entre os próprios contribuintes. Diferentemente do que ocorre na plurifasia cumulativa, em que a sonegação do vendedor beneficia o adquirente do bem ou serviço (reduzindo os preços cobrados), no IVA o ônus tributário para o adquirente-contribuinte é maior caso o produto adquirido não esteja acobertado por nota fiscal (posto que o destaque¹⁷ em nota do imposto pago pelo vendedor legitima o contribuinte-adquirente a compensá-lo com o seu IVA a pagar). Tal fato, *per se*, é um grande aliado das fiscalizações tributárias;
- b) a dedução em cada etapa do tributo pago na anterior, de forma a permitir que o ônus tributário seja equivalente à aplicação da alíquota sobre o preço final, faz com que o número de estádios de circulação da mercadoria ou prestação do serviço não influa no quantum devido. Por isso, o IVA é considerado neutro (seu ônus independe do número de operações tributadas);
- c) com a neutralidade fiscal, ganham os agentes econômicos, que não têm que se verticalizar para reduzir os custos tributários, podendo concentrar-se na atividade em que tenham maior aptidão (produção, distribuição ou venda a varejo);

¹⁵ A TVA, inicialmente, tributava apenas as operações mercantis realizadas pelos atacadistas e varejistas. Foi somente em 1968, com a extinção de dois outros impostos que incidiam sobre os serviços e o comércio varejista, que se criou uma TVA de larga incidência, alcançando as operações com bens (inclusive locações e arrendamentos mercantis) e prestações de serviços em geral.

¹⁶ O Tratado de Roma, primeiro pilar fundante da atual União Europeia, assenta-se sobre quatro liberdades fundamentais, a saber: (a) liberdade de circulação de pessoas; (b) liberdade de circulação de bens; (c) liberdade de circulação de serviços; e (d) liberdade de circulação de capitais. O IVA, por viabilizar a neutralidade tributária, acaba permitindo o alcance dos quatro objetivos.

¹⁷ Obviamente não se imputa ao adquirente o dever de fiscalizar o efetivo pagamento do imposto pelo vendedor, bastando, para se ter direito ao crédito, que a nota fiscal de aquisição seja idônea e contenha o destaque do tributo. Todavia, a simples exigência, pelo adquirente, do documento fiscal, consiste em importante auxílio no combate à evasão fiscal.

- d) para o comércio internacional, as vantagens são expressivas: a exportação pode ser efetivamente desonerada (o método de apuração em comento permite a devolução ao exportador do imposto que gravou os insumos utilizados na produção das mercadorias vendidas para o exterior – o que não é passível de ser feito em tributos plurifásicos cumulativos, nos quais é bastante difícil determinar o montante exato do gravame que incidiu no processo produtivo). Ademais, os produtos estrangeiros, quando tributados no desembaraço aduaneiro, serão efetivamente equiparados – sob o prisma tributário – ao produto nacional. Isso porque, como a alíquota real do imposto equivalerá à nominal, independentemente do número de operações de circulação da mercadoria, os produtos nacionais sofrerão, sempre, uma incidência definida: o valor da alíquota do IVA prevista em lei. Assim, basta aplicar essa mesma alíquota no desembaraço aduaneiro da mercadoria estrangeira para equipará-la à nacional; e
- e) a forma de cobrança confere transparência à exação, eis que em todos os estádios de circulação do bem é possível saber quanto está sendo pago a título de tributo, que vem devidamente destacado na nota fiscal.

Dessarte, em que pesem as suas vicissitudes (apuração complexa e alíquota mais elevada), a experiência francesa difundiu-se na Europa e em praticamente todos os países do globo.¹⁸ Hoje a TVA é adotada por mais de 160 nações,¹⁹ sob a nomenclatura de Imposto sobre o Valor Agregado. E, como se demonstrará a seguir, a técnica mais usual de tributação do IVA não o caracteriza – apesar do nome – como um imposto incidente sobre o valor acrescido. Em verdade, sua base de cálculo é o preço total da operação de venda. Após o cálculo do IVA devido sobre o valor integral da operação é que se tem a redução do *quantum debeatur* pelo mecanismo de abatimento do imposto pago nas operações anteriores (método subtrativo indireto).

1.2. A adoção da tributação sobre o valor acrescido pelo ordenamento jurídico brasileiro: influências externas. A Reforma Tributária de 1965

Considerando o período pós-II Guerra Mundial, a única grande reforma do Sistema Tributário Brasileiro ocorreu em 1965, data na qual, dentre outras várias modificações, foi introduzida no ordenamento jurídico do País – em nível constitucional – a tributação sobre o valor acrescido.

A reforma foi conduzida em dois atos: primeiramente modificou-se a Constituição então vigente, editada em 1946, por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965; em sequência, foi editado o Código Tributário Nacional, por meio da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Pavimentado o caminho,

¹⁸ O Brasil adotou-o em 1958, constitucionalizando-o em 1965; a Dinamarca, em 1967; a Alemanha, em 1968; Suécia e Holanda, em 1969; Luxemburgo e Noruega, em 1970; Bélgica, em 1971; Itália e Inglaterra, em 1973; Argentina, em 1975; Turquia, em 1985; Portugal, Nova Zelândia e Espanha, em 1986; Grécia, em 1987; Hungria, em 1988, etc.

¹⁹ Atualmente mais de 70% da população mundial vive em países que adotam a tributação sobre o valor acrescido (EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001. p. xiv).

as leis ordinárias de cada ente federado (União, Estados e Municípios) foram editadas, amoldando por completo o ordenamento jurídico à nova realidade.

A EC nº 18/65 criou dois impostos sobre o valor acrescido: um federal (IPI) e um estadual (ICM), incidentes sobre a comercialização de bens, sendo que, no primeiro caso, o imposto é devido apenas pelos industriais e importadores, ao passo que no segundo são também contribuintes além dos industriais, os comerciantes em geral e produtores rurais.

Esses dois impostos substituíram, respectivamente, o Imposto de Consumo (IC) federal e o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) estadual, que eram exações plurifásicas cumulativas, incidindo em cascata.²⁰ A reforma, portanto, afastou esses tributos cumulativos, que cederam espaço à tributação sobre o valor acrescido.

Entretanto, mesmo antes da aludida reforma já existia no País o embrião da não cumulatividade tributária, que se manifestou por primeira vez no Imposto de Consumo (IC), tributo plurifásico cumulativo de competência da União Federal que antecedeu o IPI e que incidia sobre a comercialização, pelos industriais, de produtos manufaturados, bem como sobre a importação desses mesmos bens. Esse embrião adveio com a Lei nº 2.974/56, que modificou o regramento do Imposto de Consumo, permitindo aos importadores abater o IC recolhido na importação do próprio IC devido pela venda de bens no mercado interno.

Quase dois anos depois adveio a Lei nº 3.520/58, que ampliou o alcance da não cumulatividade no IC ao permitir que o industrial deduzisse do montante a pagar o valor do imposto incidente sobre as matérias-primas utilizadas na produção.

As regras contidas nas Leis nº 2.974/56 e 3.520/58 foram mantidas na subsequente consolidação da legislação do IC, operada pela Lei nº 4.502/64. O equivalente do IC em nível estadual (porém de maior abrangência, porquanto não se restringia às operações dos industriais e importadores, alcançando o comércio em geral) era o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), tributo plurifásico cumulativo (ou seja, tributo incidente em cascata), que era considerado "propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da Federação e tecnicamente incorreto".²¹

Como já dito, a Emenda Constitucional nº 18/1965 extinguiu o IC, substituindo-o pelo IPI. Ao mesmo tempo, criou também o ICM – atribuindo-o aos Estados – e constitucionalizou a não cumulatividade tanto para o ICM²² como para o IPI.²³

²⁰ Vale ressaltar que, no caso do Imposto de Consumo, antes disso a própria legislação já havia se encarregado de afastar a cumulatividade antes reinante, com as leis de 1954, 1958 e 1964.

²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 384.

²² À época da edição da EC nº 18/65, o ICM também podia ser cobrado pelos Municípios, em alíquota não superior a 30% daquela posta pelos Estados.

²³ A Emenda foi fruto da primeira grande reforma tributária no Brasil, que racionalizou e sistematizou a tributação nacional. Vale conferir a seção dos "Impostos sobre a Produção e a Circulação":

Art. 11. Compete à União o imposto sobre produtos industrializados.

Parágrafo único. O imposto é **seletivo** em função da essencialidade dos produtos, e **não cumulativo**, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.

Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

Consoante a EC nº 18/65, o quantum *debeatur* desses impostos seria obtido "abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores".²⁴

A Constituição subsequente, de 1967 manteve a não cumulatividade do IPI²⁵ e do ICM²⁶ nos exatos termos da EC nº 18/65, sistemática que permaneceu a mesma com a EC nº 1/69.²⁷

1.3. Influências externas na reforma brasileira de 1965

Antes mesmo da Reforma Tributária de 1965, o Brasil já conhecia a tributação não cumulativa, também denominada de "incidência única com pagamentos fracionados", no âmbito da legislação federal do IPI, Imposto sobre Produtos Industrializados, então designado de Imposto sobre o Consumo (IC). A implementação do modelo foi feita de forma paulatina pelas Leis nº 2.974/56 e 3.520/58, até que veio a consolidação da legislação do IC, por meio da Lei nº 4.502/64, como já se referiu.

A própria Comunidade Econômica Europeia (CEE) somente adotaria um sistema comum de TVA em 11 de abril de 1967, por decisão dos Países-Membros, na Primeira e Segunda Diretivas do Conselho. Ao longo das décadas de 60 e de 70,

[...]

§ 2º. O imposto é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual. (grifo nosso).

²⁴ De fato, um dos objetivos da reforma tributária de 1965 foi justamente o de eliminar o IVC, substituindo-o pela tributação sobre o valor acrescido, como relata RIBEIRO DE MORAES:

No 'Programa de Ação Econômica do Governo, 1964-1966', elaborado pelo Ministério do Planejamento e Coordenação Econômica, já estava prevista uma reformulação do sistema tributário, assim consignada:

'A Reforma Tributária deverá [...], apoiada por uma reforma constitucional, pôr em prática um sistema de coordenação das políticas tributárias dos Estados e Municípios com o Governo Federal, particularmente no que tange ao Imposto de Vendas e Consignações, o qual deverá ser revisto de acordo com o critério do valor adicionado'.

Em agosto de 1964, a convite do nosso Governo, esteve no Brasil o Prof. Carl Shoup, da Universidade de Columbia, o qual, após examinar nosso sistema tributário, concluiu pela necessidade da adoção da técnica da tributação do valor acrescido. A ideia da substituição do IVC, do tipo em cascata, por um imposto sobre o valor acrescido, ganhava corpo. (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do ISS*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 45).

²⁵ Art. 22, § 4º, da Constituição de 1967.

²⁶ Art. 24, § 5º, da Constituição de 1967.

²⁷ Assim predicava a EC nº 1/69:

Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

[...]

V - produtos industrializados [...];

[...]

§ 3º. 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.

[...]

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. (grifo nosso).

os países europeus harmonizariam as suas legislações internas e pode-se dizer que ainda estão em processo de harmonização.²⁸

Nesse contexto em que o Fundo Monetário Internacional ainda não existia e em que a OCDE não se dedicava preferencialmente ao tema, deve-se creditar antes à influência de certas experiências europeias, em especial da França, a preferência brasileira, que se firmaria nas décadas seguintes, pela tributação do valor agregado. Naquele país europeu, a TVA foi instituída pela lei de 10 de abril de 1954, em um processo de transformação que tinha sido iniciado desde a década de quarenta. Explicam especialistas franceses que o sistema era imperfeito, na medida em que ao lado da TVA, subsistiam dois outros impostos sobre o faturamento-vendas, a saber: o imposto sobre os serviços; o imposto local sobre o comércio varejista e sobre o setor artesanal. "Assim é que o campo de aplicação da TVA era limitado, principalmente, ao comércio atacadista e ao setor industrial".²⁹

Foi esse modelo que inspirou o legislador brasileiro naquele momento e deixou suas sementes. Na verdade, a TVA francesa era limitada à indústria e ao comércio atacadista de bens corpóreos industriais - mercadorias, conjugando-se a um outro Imposto sobre Serviços e a um Imposto local sobre o Comércio Varejista. No Brasil, da mesma forma, o Imposto sobre o Consumo (IC), não cumulativo como a TVA, restringia-se à produção fabril, embora outro tributo sobre as vendas de mercadorias paralelamente fosse cobrado pelos Estados-Membros em todas as operações e de modo cumulativo, em cascata. Posteriormente, por ocasião da Reforma de 1965, o Imposto de Vendas e Consignação dos Estados do Brasil transformar-se-á no ICM e tornar-se-á não cumulativo, mas o embrião da multiplicidade de tributos sobre vendas-faturamento estava lançado, permanecendo autônomo, até os dias de hoje, o Imposto local sobre Serviços, como se verá em seguida. Tais peculiaridades nacionais - multiplicidade e difusão de tributos sobre o faturamento - na sua origem, encontravam sistemas similares alhures, em especial na Europa, antes da harmonização, como foi o caso da França.

No entanto, no Brasil permanecerá a multiplicidade em decorrência de outros fatores de alta relevância, tais como a forma federal do Estado brasileiro, a dificultar uma harmonização dentro de seu extenso território. Hoje o modelo aparentado ao nacional pode ser exemplificado com o Canadá, país no qual corre o VAT federal e, paralelamente, dentro das Províncias existe um outro imposto sobre faturamento-vendas, seja na forma de VAT estadual (Quebec e outras) ou como tributo de incidência única no varejo (à moda do *Sales Tax* norte-americano).

Em 1960, a Comissão da Comunidade Econômica Europeia (CEE) instituiu um importante Comitê Fiscal e Financeiro (CFF), constituído por notáveis *experts* europeus, todos professores universitários, sob a presidência do Prof. FRITZ NEUMARK, de Frankfurt, também relator. Dele participou ainda o Prof. CARL S. SHOUP de New York. Do Relatório NEUMARK, que veio à luz em 1962, se extraem algumas conclusões relevantes, a saber:

²⁸ Cf. FÉNA-LAGUENY, Emmanuelle; MERCIER, Jean-Yves; PLAGNET, Bernard. *Les impôts en France. Traité de fiscalité*. Paris: Éditions Francis Lefebvre, 2008. p. 315.

²⁹ Cf. FÉNA-LAGUENY, Emmanuelle; MERCIER, Jean-Yves; PLAGNET, Bernard. *Op. Cit.* p. 313.

- a) a necessidade de todos os Estados-Membros da Comunidade suprimirem o imposto sobre o faturamento bruto, em cascata, percebido em todas as etapas. Em lugar de um imposto cumulativo, seria aplicado um imposto sobre o faturamento líquido, ou seja, não cumulativo;
- b) a não cumulatividade deveria ser implementada por meio da concessão de créditos não só relativos ao imposto incidente nos insumos necessários à produção, mas ainda daqueles relativos à aquisição de bens de capital, do ativo permanente. Essa posição do Comitê resultou da análise de que a TVA não deveria onerar a empresa mas os consumidores; somente assim a TVA alcançaria neutralidade no mercado; os investimentos produtivos deveriam ser estimulados, já que a meta é angariar receita para o Estado sem prejudicar o desenvolvimento econômico e social;
- c) em razão das diferenças existentes entre as necessidades orçamentárias dos Estados-Membros, a harmonização deveria ocorrer de forma gradual. Mas no fim do processo de implementação, deveria haver um acordo unânime naquilo que concerne ao regime das exonerações, à obrigação tributária objetiva e subjetiva, à alíquota do imposto, etc.;
- d) o VAT precitado poderia ser eventualmente completado por um imposto único sobre o comércio de varejo, cujas alíquotas poderiam ser diferentes, segundo o país, sem provocar, no entanto, distorções de concorrência;
- e) o imposto complementar sobre o comércio varejista, de alíquota mínima, que poderia variar de país a país, poderia ser mantido durante certo tempo e, nas relações intracomunitárias até que a harmonização se aperfeiçoasse, poder-se-ia usar o princípio do país da destinação da mercadoria, provisoriamente; e
- f) ao final do processo de harmonização, adotar-se-ia, o princípio do país da origem no comércio entre os Estados-Membros, muito mais adequado para os mercados perfeitamente integrados.³⁰

Instalou-se, no Brasil, a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Solicitou-se o auxílio da *United States Agency for International Development* (USAID), que patrocinou, em 1964, a colaboração do Professor CARL SUMNER SHOUP, da Universidade de Colúmbia, entre outros. Esse renomado Professor, como já citado, tinha integrado o Comitê da Comunidade Econômica Europeia - 1960/1962 - presidido por FRITZ NEUMARK, e soube reforçar, para o Brasil, as mesmas conclusões constantes daquele Relatório NEUMARK, o mais importante documento da época sobre Impostos sobre o Consumo, na forma de Imposto sobre o Valor Agregado (VAT). A Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda estava integrada por grandes *experts* em tributação brasileiros, entre eles o notável Professor RUBENS GOMES DE SOUZA, orador das grandes reuniões que se organizaram, abertas a outras autoridades e especialistas nacionais convidados.

O Relatório SHOUP, escrito em 1964 e publicado em 1965, fez recomendações adequadas à Comissão e aos legisladores nacionais, algumas aceitas. Em tais recomendações, no que tange ao Imposto sobre o Consumo, na forma de

³⁰ Cf. Relatório NEUMARK, p. 44-45.

incidência sobre o valor adicionado, é perceptível a forte influência do Relatório NEUMARK, fruto do trabalho do Comitê europeu, da Comunidade Econômica Europeia (CEE), 1960/1962, do qual CARL SHOUP também participou.³¹ Eis as suas recomendações em relação ao Imposto sobre o Consumo federal:

- a) conceder crédito para o imposto pago na compra de maquinário e outros itens naquele momento não permitidos. Observe-se que o Imposto sobre o Consumo Federal já era não cumulativo, mas os créditos restringiam-se aos insumos incorporados no processo industrial. SHOUP seguiu a mesma orientação do Relatório NEUMARK no sentido de que os créditos deveriam ser amplos (do tipo financeiro), para que o tributo alcançasse a desejada neutralidade e o desenvolvimento econômico não fosse dificultado;
- b) estender o Imposto sobre o Consumo a certos serviços, depois de se emendar a Constituição, sugestão que nunca foi adotada até os dias de hoje, continuando o Imposto sobre os Serviços dentro da competência dos Municípios.

Em relação ao Imposto de Vendas e Consignações dos Estados, cumulativo e incidente em todas as etapas de produção, industrialização e comercialização, propôs:

- a) substituir o imposto cumulativo (em cascata) dos Estados por um imposto único sobre as vendas ou criar impostos sobre o valor adicionado;
- b) nas transações interestaduais, CARL SHOUP sugeriu o princípio da origem, ou seja, fazer incidir o imposto no Estado-Membro da produção (origem), já que em uma Federação "barreiras alfandegárias interestaduais seriam intoleráveis em um estado federal."³² As mesmas soluções foram adotadas no Relatório europeu NEUMARK, que preconizou a manutenção do princípio da destinação das mercadorias, apenas transitoriamente na Comunidade Europeia, até que a harmonização se completasse, ocasião em que se passaria ao princípio da origem.³³

Em resumo, pode-se estabelecer, para essa fase, a seguinte cronologia em relação aos tributos incidentes sobre o valor adicionado.

- 1918:** proposta original do economista alemão C. F. VON SIEMENS, feita inicialmente ao governo de seu país em 1918. Após sucessivas e frustradas tentativas, a Alemanha somente viria adotar o VAT, por decisão tomada na Comunidade Econômica Europeia (CEE), já na década 60/70;
- 1948:** o imposto sobre a produção industrial francês é transformado em "imposto sobre pagamentos fracionados", ou seja, inicia-se a implementação da famosa TVA na França. Em 1948, o imposto é devido

³¹ O chamado Relatório SHOUP foi publicado com o nome de "Tax System of Brazil". CARL SHOUP, Fundação Getúlio Vargas, 1965.

³² Relatório SHOUP. *Op. Cit.* p. 79.

³³ Como se sabe, até a presente data, não houve a alteração preconizada no Relatório NEUMARK.

- por cada industrial ou contribuinte, após a dedução do tributo que incidiu sobre as compras de matérias-primas e de produtos que entram na composição dos produtos finais (dedução física). Abandonou-se, assim, o regime do imposto único;³⁴
- 1954: a lei de abril instituiu em 1954, na França, a tributação sobre o valor acrescido, de modo que o tributo que tivesse onerado os investimentos e os gastos gerais também se tornassem dedutíveis (dedução financeira);³⁵
- 1956: no Brasil, a Lei nº 2.974/56 modificou o regulamento do Imposto de Consumo federal para permitir aos importadores abater o mesmo IC recolhido na importação do próprio IC devido pela venda de bens no mercado interno;
- 1958: no Brasil, com a Lei nº 3.520/58, o alcance da não cumulatividade no IC foi ampliado para se permitir que o industrial deduzisse do montante a pagar o valor do imposto incidente sobre as matérias-primas utilizadas na produção;
- 1962: publica-se o Relatório NEUMARK, resultado do trabalho do Comitê Fiscal e Financeiro da Comunidade Econômica Europeia (CEE), criado em 1960;
- 1964: consolidação nacional do VAT no Imposto federal sobre o Consumo, pois as regras contidas nas Leis nº 2.974/56 e 3.520/58 foram mantidas na subsequente consolidação, operada pela Lei nº 4.502/64;
- 1965: publica-se o Relatório SHOUP, elaborado em 1964;
- 1965: finalmente vem a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.

Pode-se concluir então que a influência da experiência bem sucedida da França foi decisiva para o convencimento do legislador nacional. Por causa dela, o Brasil já adotara um Imposto sobre o Consumo federal não cumulativo, um VAT da produção industrial desde 1956, que permanece até os dias de hoje. É claro que o Relatório NEUMARK e o Relatório SHOUP, que não eram necessários para as alterações no âmbito federal, foram, no entanto, importantes para pressionar os Estados, pois a mudança em relação ao antigo Imposto de Vendas e Consignações, cumulativo, em cascata, somente seria implementada por força da Emenda Constitucional nº 18/1965, hábil a modificar a Constituição.

1.4. Princípios constitucionais que regem a tributação sobre o consumo no Brasil. Em especial, o ICMS

A Constituição Federal brasileira, como não poderia deixar de ser, fornece as diretrizes principais que regem o regime a ser seguido na tributação do consumo.

O que se costuma denominar de tributo sobre o "consumo", em oposição a tributos incidentes sobre a renda e patrimônio? Existem diversos estudos econômicos

³⁴ Cf. LAMORLETTE, Corine; LAMORLETTE, Thierry. *Fiscalité française*, 1994-1995. 15. ed. Paris: Économica, 1994. p. 372.

³⁵ Cf. Cf. LAMORLETTE, Corine; LAMORLETTE, Thierry. *Op. Cit.* p. 372.

sobre o tema, mais ou menos consistentes. Hoje, juridicamente, se sabe ser inexistente qualquer tributo literalmente denominado de "imposto sobre o consumo", pelo menos no sistema nacional, como já ocorreu no passado. Mas em princípio costuma-se qualificar, economicamente, de tributo incidente sobre o consumo aquele que onera a atividade econômica independentemente do resultado dela, se positivo ou negativo. Quer haja lucro ou não, *superavit* ou não, esses tributos, também denominados de indiretos, colhem obrigatoriamente aquela atividade (já que incidem sobre o faturamento ou rendimentos brutos; salários pagos ou folha de pagamentos; valor bruto das vendas de mercadorias e serviços). O empreendedor econômico recolhe tais tributos ao Estado considerando-os custo da atividade, razão pela qual esforça-se por transferir o valor pago ao Fisco, embutindo-o nos preços dos produtos e serviços vendidos, ou seja, esforça-se por recuperar tal custo (assim como o valor dos aluguéis pagos, dos arrendamentos de maquinário, de salários, etc.).

Portanto, em princípio, é o adquirente ou consumidor que sofre a carga tributária transferida nos preços das mercadorias e serviços que adquire. Daí o nome imposto incidente sobre o consumo ou indireto, já que o contribuinte de fato, ou financeiro, não integra a relação tributária em face da Fazenda Pública. Ele é apenas um terceiro, o consumidor. Enquanto os tributos incidentes sobre os lucros/renda podem suscitar diversas discussões entre os economistas, ou seja, se são suportados pelo consumidor ou não, são chamados de "diretos". Refere-se neste texto àqueles outros, que oneram o faturamento ou o valor bruto das vendas, independentemente do resultado da atividade (no Brasil, o ICMS, o IPI, o ISSQN e as contribuições PIS/COFINS entre outros, estão dentro dessa modalidade) são classificados como tributos sobre o consumo.

Não se deve esquecer que a tributação vive um conflito entre eficiência arrecadatória e justiça fiscal. Esta circunstância não deve ser desprezada no que se relaciona ao consumo, cuja estruturação da imposição tributária deve ser um resultado do balanceamento destes princípios, aparentemente antagônicos.

Nesse sentido (sopesamento da justiça fiscal e eficiência da arrecadação) devem ser interpretados todos os princípios que informam o sistema jurídico tributário concernente à tributação sobre o consumo. Sem olvidar que princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que tem por nome sistema jurídico positivo.

1.4.1. Princípio da não cumulatividade

Princípio da não cumulatividade: notas introdutórias

O princípio da não cumulatividade revela-se como o mais importante no que se refere à tributação sobre o consumo no Brasil, visto que, por meio dele, resguarda-se a neutralidade fiscal, que garante a incidência sobre a manifestação de capacidade contributiva do consumidor final.

A neutralidade não protege apenas o consumidor final, mas, também, a concorrência e a competição, já que todas as operações que impliquem circulação de mercadoria e prestação de serviços serão tributadas indistintamente, através de alíquotas uniformes, em termos ideais.³⁶

Assim, a constitucionalização da não cumulatividade representa uma busca de solução jurídica que vise minimizar os efeitos nocivos da tributação sobre o consumo no processo de produção. Então, o princípio em questão deve ser sempre interpretado nesse sentido.³⁷

O princípio da não cumulatividade (aqui e alhures) que informa a tributação sobre o consumo ou sobre as vendas, no Brasil, sobre as operações de circulação de mercadorias e produtos industrializados, representa este anseio de uma tributação eficiente. O princípio em questão nasce dessa circunstância de se cumprir os objetivos arrecadatórios, sem, contudo, implicar uma distorção no custo operacional do setor produtivo. Além disso, há quem lhe atribua a significação de garantia do cidadão consumidor (não apenas do contribuinte).³⁸

Como já se referiu no Tópico 1.2 desta PARTE I, o princípio da não cumulatividade foi introduzido no ordenamento constitucional brasileiro com a Emenda Constitucional nº 18/1965, que representou uma profunda reforma do sistema constitucional tributário então vigente.

Desde então, sobrevivendo a várias alterações constitucionais, o princípio foi mantido e se expandiu. A Constituição de 1988 (CF/88) consagrou o princípio em relação ao IPI, ao ICMS, às contribuições PIS/COFINS – no que tange aos setores cabíveis – e proibiu à União, no exercício de sua competência residual, a criação de novos tributos cumulativos.

Eis o quadro de conformação constitucional:

1. IPI

Art. 153, § 3º, II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

2. ICMS

Art. 155, § 2º

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;

³⁶ Já foram mostrados os princípios do economista JOHN DUE, nos Tópicos anteriores, além do Relatório NEUMARK, todos realçando a neutralidade fiscal, possível a partir de uma tributação não cumulativa. Entre nós confira-se BONILHA, Paulo Celso B. *Alguns aspectos do imposto de circulação de mercadorias*. Direito Tributário – estudos de problemas e casos tributários. Coordenação: Ruy Barbosa Nogueira, 1ª Coletânea, São Paulo: José Bushatsky, 1973. p. 296.

³⁷ Confira-se o entendimento do economista MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia*. Princípios de micro e macroeconomia. Tradução: Maria José Cyhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Campus, 1999. p. 248.

³⁸ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 92-93.

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

3. Contribuições Sociais, PIS/COFINS

Art. 195, § 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.

4. Competência Residual da União

A não cumulatividade é diretriz a ser observada em todos os tributos sobre o consumo, a serem criados no futuro, no exercício da competência residual da União: Art. 154, I; Art. 195, § 4º.

5. Princípio da Seletividade

Os impostos não-cumulativos são aqueles que incidem sobre o consumo; dá-se a inexistência de capacidade econômica do contribuinte.

IPI: art. 153, § 3º, I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

ICMS: art. 155, § 2º, III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

6. Princípio da Neutralidade na Concorrência

Art. 146-A. Lei Complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo;

7. Princípio da Desoneração dos Investimentos (IPI)

Art. 153, § 3º, IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei;

8. Limitação constitucional ao poder de tributar e garantia da não cumulatividade. Não se trata de contra-princípio

Art. 150, § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de 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.

Ao se analisar o texto da Constituição Federal de 1988, pode-se constatar que o princípio da não cumulatividade confere ao IPI e ao ICMS neutralidade, no sentido de que estes impostos não firam as leis da livre concorrência e da competitividade, como também garantam a formação de um preço justo, princípios esses que disciplinam os mercados. Por meio deles, garante-se que somente serão onerados pelos referidos impostos os consumidores finais, desonerando-se, pois, o setor produtivo.

Então, o princípio da não cumulatividade garante que o contribuinte do imposto seja o consumidor final, e que os efeitos econômicos da tributação na produção e circulação sejam nulos.

No entendimento de MISABEL DERZI, o princípio da não cumulatividade apresenta uma garantia de que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores.³⁹

Pelas diversas razões expostas anteriormente, a não cumulatividade foi adotada no Brasil como uma forma de se instrumentalizar a neutralidade dos impostos incidentes sobre a produção, a distribuição e sobre a comercialização. A neutralidade é inerente a essas espécies impositivas. Sem ela não há como se garantir um desenvolvimento econômico, combinado com uma tributação justa.⁴⁰

Princípio da não cumulatividade: conceito

Apesar da neutralidade almejada, deve-se ter em mente que não existe imposto totalmente neutro. Neste sentido, a lição de RUBENS GOMES DE SOUZA:

Mas, mesmo simplificando o assunto ao mínimo essencial, temos de partir de um pressuposto certo, isto é, temos de nos guardar da falácia de que existem impostos 'neutros', ou seja, impostos que geram receita sem produzir outros efeitos econômicos paralelos. Ora, que eu saiba, só Moisés tirou água de pedra, e isso mesmo porque Jeová deu uma mãozinha. Todo imposto é uma transferência de poder aquisitivo: de modo que aí já está o germe dos seus 'outros' efeitos econômicos.⁴¹

Cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, de forma a dar operatividade ao conteúdo nuclear do princípio da não-cumulatividade já posto na Constituição, na expressão "compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".

Extraí-se das proposições transcritas que a não cumulatividade, tal como prevista na Constituição, em um primeiro momento reconhece um crédito tributário ao Estado, cujo devedor é o contribuinte de direito (industrial, produtor, extrator, comerciante, prestador de serviço, etc.), em razão deste ter praticado o fato gerador do imposto em questão. Em um segundo momento, outorga ao contribuinte um direito de compensar os valores dos impostos por ele assumidos, quando da aquisição de produtos tributados, na apuração do imposto a pagar ao Estado. Interpretando o dispositivo constitucional que disciplina o princípio da não cumulatividade, MISABEL DERZI leciona:

³⁹ Cf. DERZI, Misabel. In: Atualizações de BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 419.

⁴⁰ Esse o sentido sustentado pela Dogmática Nacional. Entre outros, SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS – Não cumulatividade – aspectos relevantes. In: Rezende Concorret (Org.) *Estudos tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 254; CANTO, Gilberto de Ulhôa. ICM – não cumulatividade – abatimento constitucional. *Revista de Direito Tributário*, nº 29-30, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, julho/dezembro 1984, p. 203; SOUZA, Rubens Gomes de. Os impostos sobre o valor acrescido no sistema tributário. *Revista de Direito Administrativo*, nº 110, out/dez. 1972, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, p. 20.

⁴¹ SOUZA, Rubens Gomes de. *Op. Cit.* p. 20.

O princípio da não cumulatividade, como já realçamos, quer no Imposto sobre Produtos Industrializados, quer no Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços, atribui ao produtor ou ao promotor da operação tributada o direito-dever de compensar o crédito gerado pelo imposto incidente na matéria-prima ou na operação anterior, recolhendo o contribuinte aos cofres públicos apenas a diferença. É o que se depreende nitidamente do dito constitucional.⁴²

O conteúdo jurídico da não cumulatividade obriga a que o sujeito passivo deduza do valor do imposto a pagar as quantias já assumidas pela aquisição de produtos tributados.

O princípio da não-cumulatividade pode ser entendido, também, como regra de tributação, sem que esta condição retire seu caráter constitucional.⁴³

GILBERTO DE ULHÔA CANTO, analisando o conteúdo da não cumulatividade consegue extrair dois efeitos de suma importância. O primeiro se relaciona ao fato de que o montante global dos impostos (ICMS e IPI) que grava determinada mercadoria ao fim do seu ciclo de produção e circulação não poderá exceder o produto da multiplicação da sua alíquota real pelo valor da última operação por eles tributada. Ou seja, o valor do imposto pago nas diversas etapas de produção e circulação do bem não poderá ser superior à quantia a ser paga na operação final tributada. O segundo efeito diz respeito à circunstância de que em qualquer fase do processo de produção e circulação o montante do tributo acumulado será apurado mediante a multiplicação da alíquota real pelo valor da mercadoria até então agregado. Entretanto, para que esses efeitos se materializem efetivamente, segundo GILBERTO DE ULHÔA CANTO, é mister que cada contribuinte possa abater, do montante do imposto calculado como devido sobre o valor da operação de que decorrerá a saída da mercadoria por ele promovida, todos os recolhimentos anteriores feitos pelos contribuintes que o antecederam no ciclo econômico.⁴⁴ As ressalvas feitas em relação ao crédito financeiro decorrem do tratamento conferido em lei complementar.

De acordo com GERALDO ATALIBA, a relação jurídica que surge em razão do preceito da não cumulatividade previsto constitucionalmente é de natureza obrigacional e não tributária. Trata-se de um direito subjetivo necessitado (que deve ser exercido), constitucionalmente consagrado, de crédito, espécie de moeda de pagamento do imposto.⁴⁵

Princípio da não cumulatividade: a questão do direito ao crédito

Conforme mencionado anteriormente, a Constituição Federal concede ao sujeito passivo do IPI e do ICMS o direito de subtrair do valor do imposto a pagar

⁴² DERZI, Misabel. In: Atualizações de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. revista e complementada à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96, Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 454.

⁴³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. ICM – Competência Exonerativa. *Revista dos Tribunais*, São Paulo: 1981. p. 86. No mesmo sentido lecionam os Professores SOUTO MAIOR BORGES, GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO, ROQUE CARRAZZA, ALCIDES JORGE COSTA e a PROFESSORA MISABEL DERZI.

⁴⁴ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Op. Cit.* p. 204.

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – abatimento constitucional – princípio da não cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*, nº 29-30, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, julho/dezembro 1984, p. 122.

(débitos por saídas de mercadorias e serviços) o valor do imposto assumido, quando da aquisição de produtos empregados em seu processo produtivo. A legislação infraconstitucional, por sua vez, tem estabelecido os contornos desse direito concernente ao aproveitamento dos créditos.

Em face das regras estabelecidas pela legislação infraconstitucional, geraram-se indagações por parte da doutrina e da jurisprudência a respeito de quais bens e serviços concedem o direito ao crédito.⁴⁶

Entretanto, há restrições admitidas relativas ao regime de compensação inerente à não cumulatividade, ou aos deveres aptos a evitar fraude ou sonegação. No caso da Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000, por ex., não se está vedando o aproveitamento do crédito relativo aos bens destinados ao ativo permanente. Estar-se-á simplesmente fracionando-o em 48 parcelas, sob a justificativa de que o custo dos bens relativos ao ativo permanente não se agrega ao preço de forma integral, devendo o aproveitamento do crédito se dar na medida em que o contribuinte estiver tendo o retorno do investimento feito. A justificativa é plausível e razoável.

Como se sabe, as controvérsias a respeito da extensão do princípio da não cumulatividade decorrem do fato de que a Constituição Federal outorgou competência à lei complementar para disciplinar o regime de compensação do imposto (art. 155, § 2º, XII, "c", da CF/88). As leis complementares editadas para esse fim terminaram por adotar, apenas parcialmente, o sistema do crédito financeiro, recomendado no Relatório NEUMARK e seguido pela União Europeia.

O critério a ser utilizado para a escolha de um ou outro sistema (crédito físico ou financeiro) fundar-se-ia no princípio fundamental de que se deve deduzir do imposto exigível em cada operação aquele imposto que gravou os elementos do preço, ou seja, os créditos dos bens e serviços que compõem o custo de produção. Por meio desse preceito se resguarda a neutralidade e garante-se que a incidência recaia sobre o consumidor final.⁴⁷ Esse o modelo, em termos ideais.

À luz da Constituição Federal de 1988, em razão do fato de as operações com energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação estarem compreendidas na hipótese de incidência do ICMS, RICARDO LOBO TORRES passou a adotar o entendimento de que houve uma mescla entre o sistema

⁴⁶ De acordo com as proposições formuladas pela PROFESSORA MISABEL DERZI (In: Atualizações de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. revista e complementada à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96, Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 451), o doutrinador alemão HEINRICH RAUSER havia afirmado que um imposto sobre o valor adicionado deveria alcançar apenas a circulação mercantil líquida de cada empresa, ou seja, deveria tributar apenas o valor realizado por ela. Este entendimento também é adotado pelo PROF. ALCIDES JORGE COSTA, com relação à circunstância por ele mencionada, de que um IVA tipo consumo deve incidir apenas sobre a despesa de consumo, ou seja, aquele valor que excede ao custo do produto. E, para conseguir atingir somente essa parcela, faz-se necessário que seja reconhecido o direito ao crédito de todos os bens e serviços empregados no processo produtivo, ainda que os produtos não sejam empregados diretamente na produção.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 5. ed. revista e ampliada, de acordo com a LC nº 87/96, São Paulo: Malheiros, 1999, p. 221. Contra tal entendimento, insurge-se TORRES, Ricardo Lobo. IVA, ICMS e IPI. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*. Ano, I, nº 01, set/dez. 1998, p. 18.

do crédito físico com o do financeiro, uma vez que as operações e as prestações supra referidas não se integram às mercadorias em processo de industrialização ou comercialização. Mas em relação aos dispositivos da Lei Complementar nº 87/96 que concedem direito a crédito relativo aos bens do ativo permanente, segundo aquele professor, configurar-se-iam ilegítimos implicando uma outorga de isenção de imposto estadual por meio de lei federal.⁴⁸ Entretanto esse modo de pensar não encontra guarida na doutrina dominante, nem na jurisprudência de nossos tribunais superiores, que vêm acolhendo como legítimo o reconhecimento do direito ao crédito relativo aos bens do ativo permanente.

Nesse sentido, é pertinente a lição do Professor ALCIDES JORGE COSTA, proferida no X Congresso Brasileiro de Direito Tributário:

Finalmente, a lei brasileira com 30 anos de atraso chegou ao crédito de tudo, acabando com a distinção arcaica entre crédito físico e crédito financeiro. Repito: tudo dá direito a crédito, exceto aquilo que for – e a lei diz – alheio à atividade do estabelecimento. Porque é evidente que, se o estabelecimento compra um presente para fazer um agrado a alguém, qualquer que seja a razão, o presente é completamente alheio à atividade do estabelecimento e não deve dar direito de crédito. No entanto, todos os bens do ativo, inclusive das lojas do comércio de qualquer contribuinte, dão direito a crédito. Os bens de uso e consumo – a partir de 1º de janeiro de 1998 – também dão direito a crédito. Todo serviço telefônico, toda energia elétrica gasta, vai dar direito a crédito, sem necessidade de qualquer outra demonstração.

[...]

Mas finalmente este imposto chegou ao ponto de não ter realmente efeitos cumulativos. Ou seja, usando de terminologia que resulta de uma análise de um imposto global sobre o valor acrescido, abrangendo mercadorias e serviços – e por isso eu faço as devidas reservas – nós passamos de um imposto tipo produto bruto que tem efeito cumulativo para um imposto tipo consumo que não tem efeito cumulativo.⁴⁹

Cumprе ressaltar que o crédito decorrente das aquisições deve se limitar aos bens e serviços inerentes à atividade econômica exercida pelo sujeito passivo do imposto, a exemplo da sistemática de apuração do IVA adotada na União Europeia. No Brasil como na União Europeia, reside nesse ponto a limitação para a aceitação ampla e irrestrita do direito aos créditos relativamente aos bens de uso e consumo do estabelecimento. A possibilidade de desvio de finalidade é a questão. Certo é que o alcance da expressão “inerente” gerará questionamentos, tal qual acontece em relação ao Imposto sobre a Renda no que tange à dedutibilidade das despesas necessárias. Mas a idoneidade dessa sistemática garantirá uma justa tributação, ao contrário do que se passa quando se adota um imposto com fortes efeitos cumulativos. De sorte que o risco de desvio de finalidade pode levar à restrição ou à adoção cautelosa do direito e aproveitamento dos créditos relativos ao bens de uso e consumo do estabelecimento.

⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. Cit.* p. 18.

⁴⁹ COSTA, Alcides Jorge. ICMS, financiamento e base de cálculo – ICMS e IPI, não cumulatividade e direito ao crédito – limites. *Revista de Direito Tributário*, nº 69, p. 72. No mesmo sentido, DERZI, Misabel de Abreu Machado e COELHO, Sacha Calmon Navarro. *A compensação de créditos no ICMS e o princípio da não cumulatividade: o caso da energia elétrica. ICMS – problemas jurídicos*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 161.

O princípio da não cumulatividade na perspectiva dos Tribunais Superiores: visão crítica. Os julgados do STJ e STF sobre a matéria

Para melhor compreensão dos julgados a seguir analisados, dividiu-se o presente estudo em duas etapas: na primeira analisa-se o posicionamento do STJ e STF quanto ao período em que vigente o Convênio ICM 66/1988. Após, passa-se ao estudo da jurisprudência quanto aos dispositivos da LC nº 87/96, no que tange às categorias de crédito específicas.

- Período em que vigente o Convênio ICM 66/1988: adoção da sistemática do crédito físico

O Convênio ICM 66/1988, em seu art. 28, determinava que:

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

Todavia, o seu art. 31 previa várias exceções, como energia elétrica ou serviços de comunicação, etc. O Supremo Tribunal Federal acolheu tais restrições, conforme decisão que se segue:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. CONVÊNIO ICMS 66/88. CORREÇÃO MONETÁRIA. LEGISLAÇÃO LOCAL. CARACTERIZAÇÃO DOS PRODUTOS. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. O Supremo Tribunal Federal fixou jurisprudência no sentido de que o contribuinte não possui direito de crédito de ICMS quando recolhido em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo, no período em que vigente o Convênio ICMS 66/88, antes, portanto, da Lei Complementar n. 87/96. Precedentes.
2. Reexame de fatos e provas e de legislação local. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmulas ns. 279 e 280 do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental a que se nega provimento (RE 545.845-AgR, Rel. Min. Eros Grau)

Por meio da simples leitura da ementa acima, pode-se constatar que prevaleceu no STF a sistemática do crédito físico, na qual o creditamento só se concretiza no que tange aos bens que compõem fisicamente a mercadoria objeto de circulação econômica.⁵⁰

⁵⁰ Confira-se outras decisões nesse sentido: AI 456.013 AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, RE 977.090 – ES, Rel. Min. Luiz Fux; AIs 494.950-AgR, sob a relatoria do ministro Carlos Velloso; 563.252-AgR, sob a relatoria da ministra Ellen Gracie; 578.947-AgR, sob a relatoria do ministro Marco Aurélio; 632.013-AgR, sob a relatoria do ministro Sepúlveda Pertence; 678.278-AgR, sob a relatoria do ministro Gilmar Mendes; RE 485.009-AgR, sob a relatoria do ministro Celso de Mello.

- Período após a LC nº 87/96

Com o advento da LC nº 87/96, esperou-se que a compreensão do princípio da não cumulatividade sofresse uma sensível alteração, uma vez que a referida Lei Complementar foi editada visando a desoneração tributária do setor produtivo, considerando, principalmente, as exportações brasileiras. A proposta da LC nº 87/96 era modernizar a incidência do ICMS, visando ao crescimento econômico.

Tendo em vista o conteúdo do princípio da não cumulatividade, dois artigos da LC nº 87/96 merecem destaque: o art. 20, caput e § 5º, e o art. 33, I e III.

Enquanto o primeiro dispositivo mencionado, art. 20, caput,⁵¹ assegura um amplo direito de crédito relativo à entrada de mercadoria destinada a uso ou consumo do estabelecimento, bem como a destinada ao ativo permanente, além do recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, o § 5º, do referido art. 20,⁵² e o art. 33⁵³ restringem esse direito, estabelecendo que:

⁵¹ LC nº 87/96:

Art. 20. Para a 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.

⁵² LC nº 87/96:

Art. 20. [...]

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

⁵³ LC nº 87/96:

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 2020;

- 1) o crédito relativo à aquisição de mercadorias destinadas ao ativo permanente será apropriado na proporção de 1/48 avos, sendo que esse direito decorre da entrada em vigor da Lei Complementar nº 87/96;⁵⁴
- 2) somente darão direito de crédito as aquisições de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;
- 3) 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 operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;
 - d) nos demais casos, a partir de 1º de janeiro de 2020;
- 4) somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:
 - a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;
 - b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e
 - c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses.

A jurisprudência vem se firmando no sentido de se ratificar o disposto na LC nº 87/96, restringindo o direito de crédito no que tange às aquisições de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento, energia elétrica e serviços de comunicação. O direito ao crédito relativo à entrada de bens para o ativo permanente está condicionado à apropriação fracionada em 48 prestações.

Essa afirmação pode ser comprovada de forma genérica pelo entendimento adotado pelo Ministro Ricardo Lewandowski, Relator do AI 761.990 – AgR, julgado em 2011, no sentido de que “não enseja ofensa ao princípio da não cumulatividade a situação de inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo”. Ainda de acordo com o Ministro, “a modificação introduzida no art. 20, § 5º, da

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 operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e
- d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses;

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

- IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:
- a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;
 - b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e
 - c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses.

⁵⁴ Ou seja, não se admitiu que o direito ao crédito do ICMS por aquisições tributadas de bens que compõem o ativo imobilizado decorreria da própria CF/88, mesmo antes da edição da LC nº 87/96.

LC nº 87/96 e as alterações ocorridas no art. 33 da mencionada lei não ofendem o princípio da não cumulatividade”.

Especificamente, quanto ao direito de creditar-se do ICMS incidente nas operações de aquisição de bens do ativo permanente, com o julgamento da medida cautelar na ADI 2325, o STF entendeu, pacificando a questão, no sentido de que a determinação de parcelamento dos créditos de ICMS nas aquisições de ativo permanente, contida na LC nº 102/00, não contraria o princípio da não cumulatividade.

No que tange à aquisição de produtos intermediários aplicados no processo produtivo que não integram fisicamente o produto final, o STF adotou o entendimento, em alguns julgados, de que não geram direito ao crédito de ICMS, uma vez que a adquirente, nesse caso, mostra-se como consumidora final. (Ag. Reg. 503.877MG Ricardo Lewandowski; AI 562.701-ED/RS Celso de Mello; ADI-MC 2325/2004)

Quanto ao direito de creditamento nas operações relativas à aquisição de energia elétrica, o STJ decidiu que o contribuinte do imposto só faz jus a esse direito quando comprovado que a energia foi utilizada no processo de industrialização. Esse entendimento pode ser evidenciado na decisão proferida pelo Ministro Humberto Martins, nos autos do EREsp 899.485/RS, julgado em 13/08/2008. A palavra final, não obstante, deverá advir do pronunciamento do STF, em plenário.

Dessa forma, o STJ, por ora, parece afirmar que o direito de crédito em relação à energia elétrica utilizada está restrito aos estabelecimentos industriais, sendo vedado o seu aproveitamento aos estabelecimentos comerciais, ainda que utilizem energia elétrica no exercício de sua atividade empresarial.

Tendo em vista essa circunstância de o STJ restringir o direito ao crédito de energia elétrica à indústria, surgiu uma interessante polêmica relativa ao mesmo direito de crédito nas atividades de panificação e de congelamento de alimento. De acordo com essa Corte Superior, “as atividades de panificação e de congelamento de produtos perecíveis por supermercado não configuram processo de industrialização de alimentos, razão pela qual inexistente direito ao creditamento do ICMS pago na entrada da energia elétrica consumida no estabelecimento comercial.” (EREsp 899.485/RS, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 13.08.2008); RESP nº 1.117.139-RJ, Rel. Min. Luís Fux, 18/02/2010).

Dada a complexidade do tema, o STF reconheceu a repercussão geral do Recurso Extraordinário nº 588.954/SC, que ainda não foi julgado, no que tange ao mérito da questão.

Em resumo, como deve ser compreendida a jurisprudência de nossos tribunais superiores. A análise dos julgados proferidos pelos Tribunais Superiores, acerca do princípio da não cumulatividade, permite a possibilidade de duas interpretações.

A primeira, cara às Fazendas Públicas, seria a constatação de que, à luz de nosso Poder Judiciário, não existe direito constitucional ao creditamento, salvo nos casos em que a lei expressamente o autorizar. Não caberia ao Poder Judiciário interferir nesse processo, dando apenas cumprimento ao que a legislação determina. Segundo tal interpretação, por meio das íntegras dos julgados e das sessões de julgamento, constatar-se-ia que o Poder Judiciário compreende que os contribuintes de direito do ICMS (os operadores econômicos) têm o dever de pagar o imposto decorrente

da saída de mercadorias tributadas. Ou seja, que os comerciantes e industriais têm que arcar com a tributação incidente sobre as vendas por eles efetuadas. Caso se autorizasse o creditamento, sem lei expressa, estar-se-ia reduzindo o valor por eles devido, o que, no entendimento do Poder Judiciário, seria um absurdo. Além disso, há uma crença por parte do Poder Judiciário de que os comerciantes e industriais embutem indiscriminadamente os valores relativos aos impostos nos preços. Sendo assim, eles não sofreriam nenhum "prejuízo" com a incidência, uma vez que seriam ressarcidos via preço.

A contribuir para esse processo de análise do princípio da não cumulatividade, está a complexidade do preceito. As questões relativas à sistemática do débito e do crédito são complexas, dominadas por poucos que se ocupam da questão em seu cotidiano profissional. Para um Juiz, que tem uma formação múltipla, dominar e compreender esses preceitos não é uma tarefa fácil.

A questão também passa por um problema de fundo fiscal ou financeiro. Permitir o crédito nas diversas hipóteses mencionadas acima acarretaria diminuição de receitas por parte dos Estados. Esse fato pode ser evidenciado pela justificativa do projeto da Lei Complementar nº 92/97 (que primeiro prorrogou os efeitos do artigo 20, da LC nº 87/96):

[...] sabe-se, entretanto, que a queda na receita do imposto será substancial, podendo levar as finanças dos Estados e Municípios a uma situação insustentável. Por esta razão, é muito importante que o Congresso adote, rapidamente, uma postura de prudência, prorrogando a entrada em vigor do mencionado dispositivo [...].

Todavia, embora a questão esteja posta dessa maneira, é preciso convocar os Estados e o Poder Judiciário para a reflexão e o debate em torno do direito ao crédito do ICMS.

Interpretação dos julgados das Cortes Superiores, divergente da anterior, compartilhada por grande parte da Dogmática, repousa nos seguintes fundamentos:

Em primeiro lugar, deve-se desfazer a ideia de que a não cumulatividade é um favor ou um benefício. É preciso compreender o fenômeno dentro do contexto econômico no qual ele está inserido. O preço das mercadorias não é formado de forma arbitrária pelo industrial ou comerciante. As forças do mercado interagem nesse processo. A começar, existe um custo de produção que é inexorável (mão de obra, energia elétrica, insumos, matéria-prima, tecnologia de produção, pesquisas de mercado, entre outros). A competitividade do mercado age como freio à maximização dos lucros.⁵⁵

A não cumulatividade visa proteger a economia, de uma forma global, uma vez que a incidência do imposto sobre as vendas aumenta o preço da mercadoria,

⁵⁵ Se uma determinada loja de varejo, por conseguir uma condição especial de compra junto a uma fábrica de televisores, vende uma TV 32 polegadas por 799 reais, todas as outras terão que cobrir o preço da concorrência, mesmo que não tenham adquirido nas mesmas condições, sob pena de perder a venda.

principalmente, no que tange aos bens de consumo essencial. Então, o que pretende quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico? Que por meio da não cumulatividade, ou seja, o imposto que o comerciante ou industrial terá que pagar por ter vendido o produto, seja compensado com o que ele já suportou ao adquirir mercadorias e serviços, utilizados nesse processo produtivo ou de comercialização. Com isso, o Estado somente arrecadará o imposto incidente sobre o valor acrescido em cada operação, em toda a cadeia. Consequentemente, o preço da mercadoria ou do serviço se aproxima do seu valor real, composto em função das questões de mercado e que não seja um preço inflacionado por questões tributárias.

Se o preço final das mercadorias e serviços aumenta, por força da cumulação, a quantidade vendida diminui, havendo retração da indústria e do comércio. E, se esses setores retraem, eles empregam menos gente, aumentando a massa de desempregados e diminuindo o poder de compra das pessoas, cujo consumo movimenta a economia. Não é possível analisar e compreender a não cumulatividade sem considerar os fundamentos e pressupostos econômicos e sociais, que motivaram a sua consagração constitucional. O que a princípio pode parecer uma perda, se contabilizado adequadamente, representará um ganho, calcado em um procedimento de tributação com eficiência.

Em virtude dessas circunstâncias, essa corrente de interpretação acredita que o que está disposto na Constituição deva ser interpretado de forma imperativa, não podendo se admitir que o direito ao creditamento seja restringido por normas infraconstitucionais de motivação arrecadatória, sem compromisso com o desenvolvimento do País, principalmente, em um momento como o que estamos vivendo de crise econômica mundial. Outra questão é a indagação sobre a eficácia plena e imediata do princípio.

Assim, o sentido correto da jurisprudência apontada seria outro. Será interpretação equivocada, discordante do espírito das decisões arroladas, sustentar que a Corte Suprema brasileira entende que o princípio da não cumulatividade, na CF/88, resume-se ao crédito físico, ou que a Lei Complementar nº 87/96 teria concedido um favor ou incentivo fiscal, já que:

- a) a Constituição da República, no art. 151, III, veda que lei federal (ainda que complementar) conceda isenção ou benefícios fiscais de tributos estaduais ou municipais (exceto em hipóteses excepcionais de exportação de serviços, em relação ao ISSQN conforme art. 156, § 3º, II);
- b) sendo assim, por meio da interpretação equivocada da decisão, os acórdãos referidos da Corte Constitucional conduziram ao reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 87/96 na parte em que tal diploma legal introduz, como benefício ou favor fiscal, o direito de crédito financeiro, em relação ao imposto incidente na aquisição de bens do ativo permanente.

Assim, essa última corrente interpretativa, discordando da primeira, sustenta que o princípio que veda a nova incidência do mesmo tributo (imposto ou contribuição) sobre valor já tributado nas fases anteriores (ou nas aquisições-entradas),

evitando-se, então, a cumulatividade, contém em si também uma regra de eficácia plena e imediata mais restrita: o crédito físico, a saber:

Regra mínima ou núcleo determinado, de eficácia plena e imediata:

- ICMS, concessão de créditos físicos;
- IPI, concessão de créditos físicos e financeiros, pela redução do imposto incidente sobre os bens do ativo fixo;
- PIS/COFINS, concessão de créditos "físicos".

Mas o princípio é mais amplo do que a regra. A norma principiológica contém: uma regra com a concessão autoaplicável de créditos físicos e, além disso, a concessão de créditos financeiros. Não obstante, os créditos financeiros dependem, para sua efetivação, do regime de compensação do imposto.

Nenhuma lei complementar poderia, então, reduzir o princípio da não cumulatividade, mutilando ou deformando o crédito físico.

Há, na verdade, uma miríade de decisões da Corte Suprema declarando a inconstitucionalidade de leis, que mutilavam ou ignoravam a não cumulatividade, relativamente ao crédito físico, no passado. Isso revela que o STF confere ao princípio da não cumulatividade um núcleo de eficácia mínima, imediata e plena: o reconhecimento e o aproveitamento dos créditos físicos. Nesse ponto, nem as Fazendas Públicas, nem tampouco a doutrina e a jurisprudência divergem.

Mas, como visto nas correntes interpretativas acima expostas, além desse núcleo mínimo, começam as divergências.

É que tanto os créditos relativos aos bens do ativo permanente como aqueles relativos ao uso e consumo do estabelecimento ensejariam dúvida razoável quanto ao seu aproveitamento – jamais quanto ao direito de crédito propriamente dito. A Constituição somente autorizaria a dedução imediata de tais créditos, como previra originariamente a Lei Complementar nº 87/96, ou a apropriação parcelada? Como evitar o desvio ou abuso do aproveitamento dos créditos relativos aos bens de uso e consumo?

Se não houvesse a Lei Complementar nº 87/96, se poderia sustentar a inconstitucionalidade por omissão do legislador federal.

Princípio da não cumulatividade e a recuperação nas hipóteses de isenção e não incidência (ICMS)

A Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, II, "a" e "b",⁵⁶ trata de peculiaridades relativas ao princípio da não cumulatividade no que tange ao ICMS, vedando

⁵⁶ CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

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:

o aproveitamento de créditos para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, quando se tratar de isenção ou não incidência.

O fenômeno, também existente no tratamento concedido ao IVA nas Diretivas da União Europeia, tem sua origem na Emenda Constitucional nº 23, de 1º de dezembro de 1983. No entendimento do Professor JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, a razão se funda em questões de política fiscal, quando se procurou inibir os efeitos da chamada guerra fiscal.⁵⁷

O dispositivo constitucional em si é neutro, nem configura uma exceção a não cumulatividade, em princípio. É o efeito da recuperação. A lógica é simples: se, na etapa anterior, houve não incidência, na subsequente, a incidência do imposto sem direito a crédito presumido representará a primeira oneração. Onde a cumulatividade, se pela primeira vez está a incidir o tributo? O mesmo se poderá dizer do fenômeno em que, tendo havido incidência uma única vez na fase anterior, estando isenta a segunda, determinar-se o estorno do crédito. Onde a cumulação se houve incidência do tributo uma única vez, exatamente na fase anterior? O efeito da recuperação é assim neutro, não configurando, propriamente, uma exceção a não cumulatividade. E é fenômeno universal do IVA.

Outro o raciocínio se houver isenção ou não incidência precedidas e sucedidas de etapas tributadas. Nesse caso, a negativa ao aproveitamento dos créditos, havendo isenções, em fases intermediárias das etapas de produção ou comercialização, produz efeitos negativos sobre a neutralidade dos tributos em questão, uma vez que, nestas hipóteses, termina-se por ferir a não cumulatividade.

Atenta a tais fatos, a Lei Complementar 87/96 determina a atenuação dessa circunstância na hipótese dos produtos agropecuários. Quanto aos demais produtos e mercadorias, a Constituição procurou minimizar tal circunstância determinando que as isenções fossem concedidas por meio de lei complementar ou por convênios celebrados pelos Estados (art. 155, II, § 2º, XII, "g" da CF/88)⁵⁸. Assim, os critérios pelos quais se pautariam essas concessões de benefícios seriam unânimes e harmônicos dentro do território nacional. Desta forma, evitar-se-ia que cada Estado adotasse critérios próprios, que poderiam terminar por gerar efeitos ainda mais nocivos à neutralidade, tão almejada em se tratando de impostos dessa natureza.

[...]

II - a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

⁵⁷ BORGES, José Souto Maior. Crédito do IPI relativo a insumo isento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 48, p. 161.

⁵⁸ CF/88:

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

[...]

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

[...]

XII- cabe à lei complementar:

[...]

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

1.4.2. A posição desta Comissão

O conceito de não cumulatividade, o direito ao crédito e seu aproveitamento são temas que vêm ensejando conflitos judiciais persistentes. Sistemáticamente, as Fazendas Públicas tendem a interpretá-los de forma restritiva, enquanto os contribuintes pleiteiam um tratamento mais ampliativo, sonhando implantar, no Brasil, o modelo do IVA europeu.

A Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais conhece os melhores textos já escritos sobre o assunto, quer no Brasil, quer no exterior, como o Relatório NEU-MARK até os Relatórios OCDE recentes. Em termos ideais e abstratos, no contexto de uma reforma tributária, por exemplo, em que as compensações pela perda de receita pudessem ser feitas, aceitável seria a adoção de um amplo modelo, tal como aquele vigente na Unidade Europeia.

Mas quando se volta para a ordem positiva ora vigente no País, começam então as dissensões entre as posições defendidas pelas academias, pela jurisprudência, pelos contribuintes e Fazendas estaduais.

Considerando o contexto atual brasileiro em que os seguintes fatores se apresentam: o desentendimento entre os Estados Federados, estando implantada uma verdadeira guerra fiscal, na qual uma posição da Fazenda mineira dissonante - genérica - configuraria um rompimento com os padrões e as uniformizações nacionais de interpretação do ICMS; as dificuldades orçamentárias e fiscais por que passam todos os Estados Federados, aliás, o Brasil, mergulhados em uma crise econômica recessiva de gravidade; e os conflitos judiciais já instalados entre a Fazenda Pública e os contribuintes; **esta COMISSÃO entendeu mais correto não se pronunciar sobre esses assuntos acima referidos.**

Igualmente, **esta COMISSÃO entendeu de não se pronunciar sobre a delimitação dos conceitos de insumos, produtos intermediários e bens do ativo permanente, em face dos conflitos judiciais existentes. Sem deliberar sobre o seu alcance, postergou os estudos mais profundos para os próximos anos.**

1.4.3. Princípio da capacidade contributiva

Em um primeiro momento faz-se necessário esclarecer que a capacidade contributiva é um fundamento de validade da tributação. Os fatos somente podem ser eleitos como tributáveis na medida em que sejam indícios de riqueza. No que tange à tributação sobre o consumo, o indício de capacidade contributiva não está na atividade comercial, mas na disponibilização de valores pelos cidadãos para o fim de adquirirem bens e serviços.

A Constituição da República, em seu artigo 145, § 1º, estabelece que:

Art. 145, § 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Tendo em vista o caráter pessoal do princípio da capacidade contributiva, poder-se-ia questionar a aplicação deste princípio aos impostos de natureza indireta, como é o caso dos que incidem sobre o consumo de bens e serviços. Ocorre que a doutrina já superou esses questionamentos terminando por afirmar que o princípio se aplica aos impostos sobre o consumo, devendo, inclusive, proteger o mínimo vital.

FRANCESCO MOSCHETTI é incisivo ao afirmar que o princípio da capacidade contributiva aplica-se a todos os impostos indistintamente. De acordo com o seu entendimento, os impostos indiretos não devem incidir sobre o mínimo vital, sob pena de serem considerados inconstitucionais perante a Constituição italiana.

È appena il caso poi di ricordare che l'esenzione del minimo deve valere per ogni tipo di imposta, sia essa diretta o indiretta (ogni imposta rientra infatti nell'ambito di applicazione dell'art. 53).

Sono dunque costituzionalmente illegittime anche quelle imposte indirette che non discriminano a favore di consumi essenziali per la persona (e quindi per nulla indicativi di ricchezze superiori al minimo).⁵⁹

Embora o referido doutrinador tenha fundamentado suas proposições no sistema constitucional italiano, o mesmo raciocínio pode ser aplicado ao sistema brasileiro, uma vez que a nossa Constituição exige que os impostos sejam pessoais e graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte ("sempre que possível"). Esses dispositivos constitucionais não podem ser interpretados como meras recomendações ao legislador infraconstitucional, mas como uma exigência da nossa Constituição, plena de eficácia, e, toda vez que a incidência de um imposto não se pautar nesses critérios, deve ser julgada inconstitucional pelos órgãos jurisdicionais competentes.

Assim, também no direito brasileiro, o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado aos impostos ditos indiretos, e, segundo nosso entendimento, para que o raciocínio de Moschetti seja instrumentalizado, basta que os impostos indiretos adotem, como princípio informador, a seletividade. Desta forma, poderá ser protegido o mínimo existencial na medida em que os produtos e serviços essenciais, ou seja, de primeira necessidade, sejam tributados a alíquotas reduzidas ou não tributados, ou simplesmente tributados de forma normal (básica) e uniforme. E através da seletividade também se garante que o consumo que denota maior manifestação de capacidade contributiva seja sobretaxado, visto que os bens e serviços suntuosos estarão submetidos à aplicação de uma alíquota mais elevada.

Entre os doutrinadores brasileiros (como MISABEL DERZI, SACHA CALMON, LOBO TORRES e HUGO MACHADO, por ex.) observa-se uma predominância do entendimento de que o princípio da capacidade contributiva também se aplica aos impostos indiretos, ainda que não seja de uma forma ideal. E a instrumentalização desse princípio se daria através da seletividade.⁶⁰

⁵⁹ MOSCHETTI, Francesco. *Trattato di diritto tributario*. Coordenado por Andrea Amatucci. v. I, Tomo I, Padova: CEDAM, 1994. p. 258.

⁶⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*, coordenadores: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti.

Cumprе ressaltar que o Supremo Tribunal Federal também adota o entendimento de que o princípio da capacidade contributiva também deve ser aplicado aos impostos ditos indiretos, visto que, quando do julgamento da constitucionalidade ou não do instituto da substituição tributária para frente do ICMS (Recurso Extraordinário nº 213.396-5 São Paulo), o Ministro Marco Aurélio invocou o princípio da capacidade contributiva para considerar inconstitucional a sistemática.

Aplicando-se o princípio aos impostos indiretos, surgem questões com relação à capacidade contributiva verdadeiramente atingida, quando se trata de tributação sobre o consumo. Alguns doutrinadores, nacionais e estrangeiros, têm se manifestado acerca deste tema.

Existem três correntes doutrinárias acerca da capacidade contributiva atingida pelos impostos sobre o consumo. Alguns defendem que esta se relaciona com os contribuintes de direito, ou seja, os agentes econômicos que promovem a produção e a comercialização de bens e serviços; outros entendem que a manifestação é do consumidor final e, ainda, existe uma teoria de que a própria operação é que denota capacidade contributiva. A corrente mais prestigiada é aquela que identifica a capacidade econômica ao consumidor final, concretizada na seletividade.⁶¹

O entendimento de que a capacidade contributiva está em cada operação apenas também deve ser afastado, no Brasil, em razão do disposto na Constituição Federal que, em seu art. 145, § 1º, estabelece que os impostos tenham caráter pessoal. Além disso, em se tratando de manifestação de capacidade contributiva, ambos os envolvidos na operação (contribuintes de fato e de direito) deveriam retirar determinada quantia de seus patrimônios para fazer frente às despesas públicas sociais. Mas, pela forma como o sistema se estruturou, o contribuinte de direito não sofre o efeito econômico do imposto (ou não deveria sofrer) podendo até ser ressarcido pelo Estado, nas hipóteses de saldo credor. Portanto, a manifestação de capacidade contributiva não é dos dois sujeitos (contribuinte de fato e de direito), porque *in casu* o peso do tributo deveria recair sobre o consumidor. A rigor, o contribuinte de direito não tem capacidade econômica, resultando daí o direito constitucional ao crédito relativamente ao imposto pago nas aquisições e o direito de incluir no preço o tributo a recolher. Ao contrário, a Constituição pretende desonerar a produção. Somente o consumidor final não tem direito de se creditar.

Em nossa opinião, uma conclusão importante em relação à tributação sobre o consumo e a capacidade contributiva é que este princípio não pode ser colocado à margem do debate acerca dessas espécies impositivas, e que a capacidade contributiva manifestada é a do consumidor final. Então, concluímos que o princípio da capacidade

São Paulo: Dialética, 1998. p. 125; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 375; TORRES, Ricardo Lobo. IVA, ICMS e IPI. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*. Ano I, nº 1, set/dez. 1998, p. 29; e Richard Goode, *The individual income tax, the brookings institution*. Washington, D.C., 1976, p. 21.

⁶¹ Ver a descrição de tais correntes em FILIPPI, Piera. *Tratato di diritto tributario*. Coord. Andrea Amateucci. IV Volume, Pádova: CEDAM, 1994. p. 221-223; LUPU, Raffaello. *Diritto tributario - parte speciale - i sistemi dei singoli tributi*, 5. ed., Milano: Giuffrè Editore, 1998. p. 281-282.

de contributiva se aplica aos impostos indiretos, em razão do fato de que este dá conteúdo de justiça a essa espécie impositiva. Registra-se o ensinamento de KLAUS TIPKE:

O reconhecimento de que as únicas fontes tributárias são a renda e o lucro leva imediatamente a uma adequada solução do problema da justiça tributária: cabe encontrar um princípio justo e, portanto, um parâmetro justo, que permita medir qual parte da renda de uma pessoa e qual parte do lucro de uma empresa deve ser dirigida para a tributação. Este princípio (este parâmetro) permite ao mesmo tempo a comparação (*tertium comparationis*) para a aplicação do princípio da igualdade. Muitas constituições citam expressamente o princípio da capacidade contributiva como parâmetro. Mas mesmo quando isso não ocorra, o princípio da capacidade contributiva é o único princípio justo no âmbito tributário; é portanto o único parâmetro justo de comparação para a aplicação do princípio da igualdade. Todas as constituições dos estados democráticos reconhecem o princípio da igualdade.⁶²

Especificamente com relação aos impostos sobre as vendas, ou sobre o consumo, afirma o mencionado autor alemão:

Também o imposto sobre as vendas é um imposto sobre a capacidade contributiva. É verdade que os contribuintes são as empresas. Em virtude da translação do imposto no preço ou junto com o preço da mercadoria ou do serviço, aqueles que suportam a carga do imposto são, de regra, os consumidores. Os consumidores devem contribuir com o imposto a partir de sua renda. A fonte do imposto é, portanto, a renda do consumidor. A aplicação da renda do consumidor (como contraprestação por algo oferecido pela empresa) é o elemento de conexão técnico, para mais uma vez atingir-se a renda. A coexistência do imposto de renda e do imposto de venda justifica-se porque o imposto de renda e o imposto de venda têm suas vantagens e desvantagens na tributação; os impostos, portanto, completam-se. Se a renda do imposto de vendas tivesse que ser coberta com um sensível imposto sobre a renda, então as contradições tributárias cresceriam fortemente; os contribuintes honestos seriam os bobos. O imposto sobre vendas é de mais difícil sonegação ou menos sujeito a planejamento que atinge apenas a renda consumida. Por esta razão, ele fica aquém do princípio da capacidade contributiva. A redução à renda consumida justifica-se, entretanto, porque a inibição do consumo traz vantagens econômicas a todos. Defende-se também a opinião, entretanto, de que o (indefinido) princípio da capacidade econômica também permitiria que a tributação abrangesse apenas a renda consumida. Alguns economistas sustentam que a vinculação no consumo seria até mesmo o melhor critério de medida para a capacidade contributiva.

Quando no lugar do imposto sobre as vendas se exigem impostos sobre negócios (também impostos sobre certificados ou impostos sobre selos), dá-se ofensa à unidade da ordem tributária, se, diferentemente do imposto sobre as vendas (imposto sobre o valor agregado), não se permitir qualquer dedução dos tributos pagos anteriormente.⁶³

Através da última afirmação transcrita, pode-se constatar que a não cumulatividade e a seletividade se apresentam como instrumentos da capacidade contributiva. E que este princípio também se aplica à tributação das vendas, sendo que a manifestação

⁶² TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. Trad. Luís Eduardo Schoueri. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Coord. Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurélio Zilveti. São Paulo: Dialética, 1998. p. 64.

⁶³ TIPKE, Klaus. *Op. Cit.* p. 66-67.

de capacidade contributiva atingida é a do consumidor final, em razão do disposto na Constituição Federal, uma vez que através do preceito da não cumulatividade garante-se que o imposto seja efetivamente suportado pelo contribuinte de fato (consumidor).

1.4.4. Princípio da seletividade

A regra da seletividade tem status constitucional estando prevista expressamente no art. 153, IV, § 3º, I, da Constituição Federal,⁶⁴ no que se refere ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Com relação ao ICMS a Constituição estabelece que o imposto poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Conforme mencionado no tópico anterior, restou pacífico que a seletividade mostra-se como um instrumento de realização do princípio da capacidade contributiva, que informa todo o mundo jurídico tributário. Então, em se tratando de tributos incidentes sobre o consumo, o imposto deverá ser seletivo, não sendo esta uma mera faculdade do legislador ordinário, mesmo porque a Constituição Federal não contém dispositivos vazios, desprovidos de eficácia e vigência, ainda que dependentes da legislação infraconstitucional. Essa a posição da doutrina.⁶⁵

Ainda que a Constituição Federal não determinasse de forma expressa que o ICMS e o IPI sejam informados pela regra da seletividade, esta deveria estar presente na sistemática desses tributos, pois os bens essenciais à vida são irrecusáveis, não se lhes podendo negar o acesso. Trata-se de garantir justiça tributária. É evidente que a garantia do direito ao acesso aos bens essenciais à vida pode ser assegurada, mesmo sem a observância do princípio da seletividade se, tendo havido incidência do ICMS sobre bens e produtos essenciais, haja restituição, a ser paga pelo Estado aos mais pobres. Exatamente como pratica o Canadá. Tal discussão será feita na PARTE IX deste RELATÓRIO, considerando que estudos recentes da OCDE recomendam maior uniformidade das alíquotas do IVA, com eliminação da seletividade, ainda que por meio de restituição do imposto, pago na aquisição de bens e serviços essenciais, sejam contemplados aqueles desprovidos de recursos econômicos. Importante ressaltar que a tendência, no âmbito da OCDE, à utilização de alíquotas uniformes nos impostos sobre o consumo, pode ser de aplica-

⁶⁴ CF/88:

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;

⁶⁵ Cf. VIEIRA, José Roberto Vieira. Imposto sobre Produtos Industrializados: Atualidade, Teoria e Prática, *Justiça Tributária*, 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET, São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 554; CAR-
RAZZA, Roque Antônio. IPI – Produtos alimentícios isentos ou submetidos à chamada alíquota zero – Extensão do
benefício fiscal à embalagens – Princípio da seletividade – Exegese do art. 153, § 3º, I da CF. In: Rezende Condoreet
(Org.) *Estudos Tributários*, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 485; BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasilei-*
ro. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 347.

ção controvertida à luz do princípio da seletividade, expressamente consagrado na Constituição da República.

Portanto, a seletividade confirma a afirmação de que o ICMS e o IPI são impostos sobre o consumo. Esta regra somente existe em razão do consumo de bens e serviços essenciais à existência humana, considerada como um todo. Em relação a tais bens, não há escolha. Enquanto pobres e ricos consomem, por necessidade inafastável, bens essenciais à vida (medicamentos, alimentos, vestiário, etc.), os mais ricos podem ter acesso a bens supérfluos ou de luxo, permitindo a Constituição uma tributação mais severa exatamente sobre o consumo de bens e serviços elegíveis, segundo o poder aquisitivo.

2. BREVE ANÁLISE DOS EFEITOS ECONÔMICOS DA TRIBUTAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO

Diferenças terminológicas entre a cumulatividade jurídico/contábil e a cumulatividade/repercussão econômica. O ICMS como carga a ser suportada dentro da estrutura econômica

Este tópico foi incluído por duas razões substanciais.

A primeira: este RELATÓRIO, na PARTE II, demonstra a carga do ICMS geral e setorial em relação ao PIB mineiro, tudo com vistas a apurar a razoabilidade da tributação e os efeitos da guerra fiscal. As razões de ser da relação entre o PIB de Minas Gerais e o ICMS têm raízes profundas não apenas relativas à estrutura econômica do Estado e suas potencialidades econômico-políticas que não se pode desenvolver neste primeiro RELATÓRIO. O que se faz aqui é assinalar a complexidade do tema, sem perda do foco: o ICMS e sua repercussão direta em preços de mercadorias e de serviços.

A segunda: também se deseja evitar equívocos em torno da expressão cumulatividade jurídico-contábil e cumulatividade econômica. Embora os pressupostos econômicos, norteadores de impostos plurifásicos e não cumulativos, tenham sido decisivos para a sua adoção no Brasil e alhures, uma vez transformados em preceitos jurídicos, e constitucionalizados, inexistirá identidade. A forma jurídica dota o princípio da não cumulatividade de peculiaridades próprias do Direito. O fato econômico não entra puro para o Direito. Assim, o direito de crédito do contribuinte relativamente a suas aquisições e o direito de repassar ao adquirente o valor do imposto a recolher aos cofres públicos nem sempre coincidirão com os fatos econômicos.

Pode ocorrer que o contribuinte tenha adquirido mercadorias de industrial em fase pré-falimentar por preço abaixo do custo, de tal modo que o valor do imposto em questão, apesar de ter sido recolhido pela fábrica e embutido no preço de venda (conforme faturas e notas fiscais), tenha repercutido para trás e tenha sido suportado por aquele fornecedor industrial. Nem por isso poderá a Fazenda Pública glosar o valor do crédito a compensar pelo adquirente ao argumento de que, na realidade, o valor de aquisição tendo sido baixo, por tal razão, não teria havido repercussão econômica. A Fazenda Pública está em face de um direito de crédito à

compensação, constitucionalmente previsto, que não poderá ser afastado por motivos econômicos. O direito ao crédito não coincide, pois, nesse caso excepcional, com a transferência da carga econômica do imposto.

A repercussão econômica é um fenômeno econômico que pode se dar para frente ou mesmo para trás como no exemplo acima. As generalizações econômicas são lógicas e pressupõem um fato razoável: no modelo capitalista, incidindo o imposto – independentemente do resultado da atividade empresarial – configura um custo. A tendência é que, na grande maioria dos casos, seja transferido para a frente, ao consumidor. Mas a natureza do direito ao crédito, sua extensão, sua eficácia não são imperativos econômicos, porém jurídicos.

Portanto, quando mencionamos hipóteses em que haveria inconstitucionalidade por existência de cumulatividade vedada pela Constituição, estamos nos referindo a uma cumulatividade jurídico-contábil que poderá ou não coincidir com a econômica. Pode se dar que, injustamente, a Fazenda Pública tenha glosado créditos relativos a insumos – créditos físicos – ou mesmo financeiros, autorizados em lei. Nesse caso a inconstitucionalidade e ilegalidade dos procedimentos fazendários denunciam ofensa ao princípio da não cumulatividade. Não significa necessariamente que o contribuinte tenha suportado o custo, uma vez que ele poderá ter logrado transferir os valores indevidamente cobrados ou pagos ao consumidor.

A questão econômica é, assim, muito mais complexa. Resulta disso a diferenciação feita em nossa ordem jurídica. Enquanto o direito ao creditamento e aproveitamento do imposto pago nas aquisições é incontrastável e independe de qualquer consideração econômica por se tratar de poder-dever constitucional à compensação, a repetição do indébito relativamente às saídas realizadas encontra seus obstáculos e limitações no art. 166, do CTN.

2.1. Questões introdutórias

Alguns esclarecimentos devem ser feitos, visando melhor compreensão das questões a serem postas. A breve análise dos efeitos econômicos da tributação relacionar-se-á com a oferta e a demanda, visto que estes institutos são as forças que movem as economias de mercado.

A quantidade demandada de qualquer bem ou serviço é a quantidade do bem ou serviço que os compradores desejam e podem comprar. A demanda relaciona-se com os compradores. Existem vários fatores que influem na demanda, como o preço, a renda dos compradores, os preços dos produtos relacionados, sejam eles substitutos ou complementares, os gostos dos compradores e as suas expectativas.

Por sua vez, a oferta relaciona-se com os vendedores. A quantidade oferecida de qualquer bem ou serviço é a quantidade a que os vendedores estão dispostos e podem vender. A quantidade oferecida é determinada por uma série de fatores, como o preço do bem ou serviço, o preço dos insumos, a tecnologia e as expectativas dos vendedores.

Oferta e demanda se combinam, determinando, assim, a quantidade de um bem ou serviço vendida ao mercado e seu preço. Se for feito um gráfico representativo da demanda e da oferta, observar-se-á que, em um determinado ponto, estas

forças se cruzam. Este ponto é chamado de equilíbrio de mercado. O preço no qual as curvas se cortam é o preço de equilíbrio e a quantidade, a quantidade de equilíbrio. Então, o equilíbrio será a situação em que a oferta e a demanda coincidem e o preço de equilíbrio, o que iguala oferta e demanda.

Faz-se necessário, também, compreender os movimentos da oferta e da demanda em razão da alteração dos seus fatores determinantes. Para medir este fenômeno (resposta da oferta e da demanda às alterações nos determinantes) os economistas usam o conceito de elasticidade.

N. GREGORY MANKIW explica como funciona a lei de elasticidade-preço da demanda:

A lei da demanda afirma que uma queda no preço de um bem aumenta a quantidade demandada. A elasticidade-preço da demanda mede o quanto a quantidade demandada responde a variações no preço. Diz-se que a demanda de um bem é elástica se a quantidade demandada responde substancialmente a variações no preço. Diz-se que a demanda de um bem é inelástica se a quantidade demandada responde ligeiramente a variações no preço. O que determina se a demanda por um bem é elástica ou inelástica? Como a demanda por qualquer bem depende das preferências do consumidor, a elasticidade-preço da demanda depende de um grande número de forças econômicas, sociais e psicológicas que moldam os desejos individuais. Contudo, com base na experiência, é possível relacionar algumas regras gerais relativas aos fatores que determinam a elasticidade-preço da demanda.⁶⁶

Estas regras gerais supra-referidas são quatro, basicamente. A primeira intitulada necessidades versus supérfluos, consiste na circunstância de que os bens necessários tendem a ter demandas inelásticas. Determinados bens, ainda que o preço aumente, deverão ser consumidos na mesma proporção. Ex.: os gêneros alimentícios de primeira necessidade, remédios, consultas médicas. Por outro lado, os bens supérfluos tendem a ter demandas elásticas. É claro que, quando um bem supérfluo tiver uma redução drástica de preço, a sua quantidade demandada aumentará substancialmente, assim como, se o preço aumentar, a demanda irá diminuir consideravelmente.

A segunda regra é denominada de disponibilidade de substitutos próximos. Consiste no fato de que bens que dispõem de substitutos próximos tendem a ter uma demanda mais elástica porque é mais fácil para os consumidores trocar um bem por outro. Ex.: manteiga, substituto próximo, margarina. O exemplo contrário seria o ovo: como ele não tem substituto próximo, a demanda é menos elástica.

A terceira regra é chamada de definição de mercado.

A elasticidade da demanda em qualquer mercado depende de como são traçados os limites do mercado. Mercados definidos de forma restrita tendem a ter uma demanda mais elástica do que mercados definidos de forma ampla, uma vez que é mais fácil encontrar substitutos próximos para bens definidos de forma restrita.⁶⁷

⁶⁶ MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia*. Princípios de micro e macroeconomia. Tradução: Maria José Cyhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Campus, 1999. p. 92.

⁶⁷ MANKIW, N. Gregory. *Op. Cit.* p. 92-93.

O exemplo dado por MANKIW ilustra bem essa circunstância. Comida, uma categoria ampla, tem uma demanda bastante inelástica porque não há bons substitutos para comida. Sorvete, uma categoria restrita, tem uma demanda mais elástica porque é fácil substituir o sorvete por outras sobremesas. O sorvete de baunilha, uma categoria muito mais restrita, tem uma demanda muito elástica porque outros sabores de sorvete são substitutos quase que perfeitos para o sorvete de baunilha.

A quarta regra é chamada de horizonte temporal. Consiste na circunstância de que os bens tendem a ter uma demanda mais elástica em longos horizontes temporais.

Para explicar a lei da elasticidade da oferta serão utilizados os ensinamentos de N. GREGORY MANKIW.

A lei da oferta afirma que quanto mais altos os preços, maior a quantidade oferecida. A elasticidade-preço da oferta mede o quanto a quantidade oferecida responde às alterações nos preços. Diz-se que a oferta de um bem é *elástica* se a quantidade oferecida reage substancialmente a uma variação nos preços. Diz-se que a oferta de um bem é *inelástica* se a quantidade oferecida reage pouco a uma variação nos preços.⁶⁸

Em se tratando de elasticidade da oferta, um fator determinante chave é o período de tempo considerado. Em geral, a oferta é mais elástica no longo prazo do que no curto prazo. Em curtos intervalos de tempo, a quantidade oferecida não responde muito ao preço. Mas, no longo prazo, a quantidade oferecida pode alterar-se substancialmente em resposta a variações no preço.

Essas observações econômicas revelam certa perversidade na tributação sobre o consumo. Tem-se a ideia de que o operador econômico sempre embute no preço o impacto da tributação incidente sobre a venda dos produtos. Ocorre que essa premissa da inclusão da tributação no preço nem sempre é verdadeira.

No caso dos produtos de demanda inelástica, que são os de consumo básico, aqueles em que os consumidores continuam comprando, mesmo que as condições de mercado oscilem, o impacto da tributação é integralmente agregado ao preço, sendo que a margem de lucro do vendedor não é alterada em virtude dessa nova condição. Ou seja, o vendedor mantém a sua margem de lucro, sendo que o consumidor arcará com a alta do preço, devido às questões de mercado, como uma seca no caso dos produtos agrícolas, além de todo o impacto decorrente da tributação.

Todavia, no caso do consumo dos produtos de demanda elástica a situação se altera. Caso o preço aumente, os consumidores deixarão de adquirir a mercadoria que não é essencial à sua subsistência. Com isso, para que as vendas se efetivem faz-se necessário que o vendedor reduza a margem de lucro, com o objetivo de se manter no mercado. Nesse caso, do consumo teoricamente dos mais ricos, o vendedor termina por arcar com os efeitos da incidência tributária. Enquanto isso, no caso do consumo dito dos mais pobres, o consumidor é quem responde pelos ônus financeiros da tributação.

⁶⁸ MANKIW, N. Gregory. *Op. Cit.* p. 101.

2.2. Impacto do imposto no preço dos bens e serviços

Após os esclarecimentos de alguns conceitos econômicos básicos, passa-se à análise do impacto do imposto sobre as vendas de determinado bem ou serviço, que irá se desenvolver utilizando os conceitos de oferta e de demanda, visto serem ferramentas que permitem analisar muitos dos fatos e políticas mais importantes da economia.

A análise do impacto do imposto sobre a venda de determinado bem deve ser feita considerando duas situações distintas, se o sujeito passivo do imposto é o consumidor ou o vendedor de bens e serviços, ainda que os efeitos econômicos ao final mostrem-se equivalentes.

Quando um imposto recai sobre determinado bem ou serviço, devendo ser pago pelos compradores, o imposto altera a curva de demanda deste bem ou serviço, deslocando-a para baixo. Tal afirmação significa que, além do preço de mercado do bem, os consumidores terão de pagar o valor do imposto. Considerando o valor total, há um aumento do preço pago, o que implica uma diminuição da quantidade a ser comprada (ou seja, uma diminuição da quantidade demandada).

Para manter a demanda, o preço de mercado teria de ser mais baixo, na proporção do valor do imposto, de forma a compensar o impacto do imposto.

Observando o impacto do imposto, nas curvas de demanda e oferta, e os respectivos pontos de equilíbrio (ponto existente anteriormente e o novo que se estabeleceu depois da incidência tributária), pode-se verificar que a incidência do imposto reduz a dimensão do mercado daquele bem ou serviço tributáveis.

O economista N. GREGORY MANKIW, analisando o impacto do imposto sobre a oferta e a demanda de bens e serviços, apresenta duas lições gerais, que são, em resumo:

- o imposto desestimula a atividade do mercado. Quando um bem é tributado, a quantidade de bem vendida é menor no novo equilíbrio; e
- compradores e vendedores compartilham o ônus do imposto. No novo equilíbrio, os compradores pagam mais e os vendedores recebem menos.⁶⁹

Ressalta-se que as lições apresentadas referem-se à situação em que a obrigação de pagar o imposto é dos compradores do bem ou do serviço, ou seja, dos consumidores.

No caso de o imposto instituído incidir sobre os vendedores do bem ou do serviço, também será observada uma mudança no quadro de oferta e demanda. Nessa circunstância, uma lei hipotética determinará que os vendedores de determinados bens e serviços deverão recolher aos cofres públicos determinada porcentagem por cada espécie vendida (Ex.: 1% do valor do bem).

Agora, a curva que mudará será a de oferta. Como o imposto não vai incidir sobre os consumidores, estes continuam consumindo a mesma quantidade do bem, a determinado preço, e, portanto, a curva de demanda não se altera. Já em relação aos vendedores (oferta), a situação não permanece a mesma, o imposto irá

⁶⁹ MANKIW, N. Gregory. *Op. Cit.* p. 127.

aumentar o custo da venda e isso faz com que os vendedores ofereçam uma quantidade menor a cada preço. A curva de oferta se desloca, e, conseqüentemente se desloca o ponto de equilíbrio.⁷⁰

Assim, considerando o preço de mercado do bem, pode-se constatar que o valor recebido pelo vendedor estará diminuído do valor relativo ao imposto. Então, para que os vendedores ofereçam qualquer quantidade do bem, faz-se necessário que o preço de mercado seja acrescido do valor do imposto, de forma a compensar o impacto relativo à incidência. No novo ponto de equilíbrio observar-se-á um aumento do preço e a redução da quantidade ofertada. Também, nesse caso, haverá uma redução do tamanho do mercado e vendedores e compradores compartilharão o ônus do imposto.

O economista N. GREGORY MANKIW elabora uma conclusão preliminar acerca do impacto do imposto incidente sobre os vendedores e compradores:

Comparando [...] chegamos a uma conclusão surpreendente: *impostos sobre compradores e impostos sobre vendedores são equivalentes*. Em ambos os casos, o imposto coloca uma cunha entre o preço que os compradores pagam e o preço que os vendedores recebem. A cunha entre o preço dos compradores e o preço dos vendedores é a mesma, a despeito de qual deles seja tributado. Em ambos os casos, a cunha desloca a posição relativa das curvas de oferta e de demanda. No novo equilíbrio, compradores e vendedores compartilham o ônus do imposto. A única diferença entre tributar o consumidor e tributar o vendedor está em quem envia o dinheiro para o governo.⁷¹

Com relação a esta afirmação deve-se fazer uma ressalva que será comprovada posteriormente. Vendedores e compradores compartilham o ônus tributário, mas não na mesma proporção. O que irá determinar essa proporção é a elasticidade da oferta ou da demanda.

Esta distinção entre quem assume ou não o ônus do imposto sobre vendas (vendedores ou consumidores) assume relevo dentro do sistema tributário norte-americano, visto que naquele país há um intenso debate acerca do sujeito passivo do *sales tax*.

Então, o fato de o vendedor ser escolhido como contribuinte de direito do imposto funda-se em razões de ordem prática, por motivos de melhor controle fiscal, e não em razões econômicas, porque em verdade o valor do imposto também será pago pelo comprador (consumidor), independentemente de quem seja eleito sujeito passivo da exação. Na realidade, a proporcionalidade do ônus tributário será determinada em função da elasticidade.

⁷⁰ Segundo N. Gregory Mankiw:

o preço de equilíbrio é o preço que iguala oferta e demanda.

A interseção das curvas de oferta e de demanda determina o equilíbrio do mercado. Ao preço de equilíbrio, quantidades oferecidas e demandadas são iguais. O comportamento de compradores e vendedores conduz, naturalmente, os mercados em direção ao equilíbrio. Quando o preço de mercado está acima do ponto de equilíbrio, há um excesso de oferta que pressiona os preços para sua queda. Quando o preço de mercado está abaixo do ponto de equilíbrio, há um excesso de demanda que pressiona os preços para seu aumento. (MANKIW, N. Gregory. *Op. Cit.* p. 86-87).

⁷¹ MANKIW, N. Gregory. *Op. Cit.* p. 128.

Analisando a oferta e a demanda, pode-se constatar que a incidência tributária acarreta sempre um aumento do preço do bem ou do serviço. Se há um aumento de preço, a quantidade ofertada (produção, industrialização e comercialização) e a quantidade demandada (consumo/poder de compra) sofrerão alterações que poderão ser medidas através da elasticidade.

Visando determinar sobre quem recai o ônus tributário (compradores e vendedores) serão consideradas duas situações distintas. Em uma primeira situação, considera-se um bem ou serviço cuja oferta mostra-se elástica e a demanda inelástica. Nesse caso, a quantidade ofertada irá sentir muito a variação do preço. Enquanto isso, a quantidade demandada não irá se alterar muito, caso o preço aumente. Como exemplo, essa situação pode se referir a um bem necessário. Quando o imposto incide em um mercado com estas características de elasticidade, o vendedor conseguirá repassar o encargo tributário para o comprador, porque ele vai conseguir aumentar o preço, na medida do imposto, sem que a quantidade demandada diminua (trata-se de demanda inelástica). Trata-se de um bem ou serviço que não deixará de ser adquirido em razão de o preço ter aumentado. Nesse caso, há o repasse integral.

Esse fato comprova que o consumidor, quando adquire bens necessários (essenciais à existência humana), arca em maior medida com o ônus tributário da tributação sobre o consumo, do que quando adquire produtos supérfluos, em razão de a demanda desses bens ser inelástica.

Invertendo as situações, bens e serviços cuja oferta é inelástica e a demanda elástica. Neste caso, a oferta sofre pouco com a alteração do preço, mas a demanda altera muito (a qualquer aumento de preço os consumidores deixam de comprar aquele bem). Incidindo o imposto nestas condições, o vendedor não tem como aumentar o preço, então ele terá de arcar com o ônus do tributo, sendo o preço recebido pelas vendas menor e o preço pago pelos compradores não aumenta muito. Nesse caso, os vendedores arcam com a maior parte do imposto.

Essas situações servem de subsídio para que N. GREGORY MANKIW conclua:

[...] uma lição geral sobre a maneira como se divide o ônus do imposto: *o ônus de um imposto recai mais intensamente no lado do mercado que é menos elástico*. Por que isto é verdadeiro? Essencialmente a elasticidade mede a disposição de compradores ou vendedores a abandonar o mercado quando as condições se tornam desfavoráveis. Uma pequena elasticidade da demanda significa que os compradores não têm alternativas satisfatórias ao consumo do bem em apreço. Uma pequena elasticidade da oferta implica que os vendedores não têm alternativas razoáveis para a produção do bem em pauta. Quando o bem é tributado, o lado do mercado com menos alternativas satisfatórias não pode sair facilmente do mercado e, portanto, deve assumir a maior parte do ônus do imposto.⁷²

Muitas decisões judiciais, muitas proposições jurídicas fundam seus entendimentos nas leis do mercado, mas que, em verdade, representam visões distorcidas desse mesmo mercado.

⁷² MANKIW, N. Gregory. *Op. Cit.* p. 130-131.

Exemplo dessa circunstância diz respeito ao fato de que os impostos são integralmente transferidos para os preços dos produtos, que serão suportados pelo consumidor final, em qualquer circunstância. Ora, tal assertiva, segundo o crivo das ciências econômicas, não se mostra totalmente verdadeira. De acordo com o entendimento supratranscrito, o imposto sempre acarreta um aumento de preço, mas o ônus tributário não é assumido na sua totalidade e em todas as circunstâncias pelo comprador ou consumidor. Além disso, o consumidor de produtos essenciais é mais penalizado do que os demais porque não tem alternativas.

Os economistas PAUL A. SAMUELSON e WILLIAM D. NORDHAUS, ratificando o que já foi afirmado, entendem que, em geral, o imposto transfere-se para os consumidores, mas também pode ser transferido para a produção, se a oferta for menos elástica.

A incidência de um imposto diz respeito ao impacto econômico final que se registra. Para se saber quem é que suporta o peso final do imposto, se os compradores, se os vendedores, tem que se saber quais as elasticidades relativas da oferta e da procura.

Em geral, um imposto transfere-se para diante, para os consumidores, se a procura for pouco elástica relativamente à oferta, e transfere-se para trás, em direção à produção, se a oferta for relativamente menos elástica que a procura.⁷³

Tal entendimento também é adotado pelo economista brasileiro ANDRÉ FRANCO MONTORO FILHO que, analisando o impacto do imposto sobre as vendas, elabora as seguintes observações, que consistem em um resumo de tudo que já foi comentado anteriormente:

Este imposto incidirá sobre o valor das vendas. O imposto a ser pago representa uma porcentagem da receita total do produtor. Em outras palavras, poderíamos dizer que o preço efetivamente recebido pelo produtor é uma parcela do preço de mercado. Caso vigore um imposto de 10%, o que o produtor recebe é na verdade 90% do preço de mercado. Em termos gerais, se o imposto for $t\%$, o produtor receberá $(1-t)\%$. Qual a repercussão do imposto *ad valorem*? É fácil verificar, observado a oferta com e sem imposto, que as alterações aparecem no coeficiente angular da curva. Ele diminui, ou seja, a curva de oferta se torna mais vertical.

Com a alteração da oferta vão modificar-se preço e quantidade de equilíbrio do mercado. O preço aumenta e a quantidade se reduz.

Da mesma forma que no caso do imposto específico, costuma-se chamar o aumento de preço de parcela paga pelo consumidor, sendo o restante do imposto pago pelo produtor. Como no caso do imposto específico, as parcelas pagas pelo consumidor e pelo produtor dependerão das elasticidades- preço da oferta e da demanda do produto.⁷⁴

⁷³ SAMUELSON, Paul A.; NORDHAUS, William D. *Economia*. Trad. Manuel F. C. Mira Godinho. 12. ed. Lisboa: McGraw-Hill, 1990. (Tradução de: *Economics*). p. 480. Para os citados autores:

A elasticidade da procura é um conceito que serve para medir a variação da quantidade procurada em resposta a uma mudança no preço. Os diversos bens diferem entre si no grau em que a quantidade comprada reage às alterações nos respectivos preços. A quantidade procurada poderá aumentar muito menos de 1 por cento por cada diminuição de uma unidade percentual no preço. (*Op. Cit.* p. 470).

O que se fez para a procura pode fazer-se também para a oferta. Os economistas recorreram ao conceito de elasticidade da oferta para representar o aumento percentual na quantidade oferecida Q em consequência de um dado aumento percentual do preço concorrencial P . (*Op. Cit.* p. 474).

⁷⁴ MONTORO FILHO, André Franco. Teoria elementar do funcionamento do mercado. In: PINHO, Diva Benevides; VASCONCELLOS, Marco Antônio Sandoval de. *Manual de economia*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 138-140.

Assim, restou demonstrado que de fato o imposto interfere no preço do bem, aumentando-o, e que o ônus do imposto não é suportado exclusivamente pelo consumidor, mas também pode ser pelo produtor, em alguns casos.

Ainda que se admita que o imposto seja na maioria das vezes suportado pelo consumidor, este fato não pode conduzir ao entendimento de que as forças do mercado não devem ser analisadas. Da mesma questão – impacto do imposto no mercado – ressaí uma outra realidade que consiste em um aumento do preço pago pelo consumidor, e este não pode ser penalizado sempre em razão de uma tributação distorcida sobre as vendas. O argumento político de que a tributação sobre as vendas pode se estruturar visando a uma maior arrecadação tributária, visto que o tributo será verdadeiramente pago pelos compradores, não pode prevalecer, visto que tal circunstância implica penalização excessiva do consumidor, que já contribui aos cofres públicos através de outras espécies tributárias. Além disso, o vendedor não consegue transferir qualquer aumento para os preços, uma vez que estes obedecem às forças do mercado, que estabelece qual é o preço de equilíbrio.

Ressalta-se que o aumento do preço determina uma retração no mercado. E, a reflexão sobre esse fato deve girar em torno da circunstância de se seria justo desestimular a produção e a circulação de bens e serviços por razões fiscais. É mister considerar que, com o desenvolvimento econômico, há mais operações tributadas e, consequentemente, mais receita.

A respeito dos efeitos dos impostos sobre os preços, os economistas SAMUELSON e NORDHAUS analisam um argumento muito comum, largamente utilizado pela imprensa e pelos políticos, que consiste no fato de que o efeito de um imposto sobre um determinado bem pode parecer, à primeira vista, um aumento do preço para o consumidor. Mas um aumento no preço diminuiria a procura. E esta redução da procura provocaria uma diminuição do preço. Assim, não seria certo afirmar que a incidência tributária sobre determinado bem ou serviço implica invariavelmente um aumento de preço.

SAMUELSON e NORDHAUS afirmam categoricamente que se trata de um sofisma vulgar. No entendimento desses autores,

A segunda frase da citação está incorreta: o seu autor confundiu uma deslocação para baixo com um movimento ao longo da curva da procura. Desde que a curva da procura permaneça estática depois do aumento do imposto, não é possível haver qualquer alteração na procura. Assim, o que se passa, normalmente, é que um imposto provoca, efetivamente, um aumento de P .⁷⁵

Tal “sofisma vulgar” demonstrado economicamente, que consiste na circunstância de que o aumento do imposto induz a um aumento do preço do produto, demonstra que as interpretações das normas de incidência tributária, às vezes, conduzem a visões distorcidas do mercado, implicando conclusões que nem sempre coadunam com a realidade.

⁷⁵ SAMUELSON, Paul A.; NORDHAUS, William D. *Op. Cit.* p. 480.

Restou demonstrado que, em qualquer caso, havendo uma incidência tributária, consequentemente irá ocorrer um aumento do preço. Mas, através desse fato, não se pode justificar a não tributação das vendas. As vendas devem ser sempre tributadas na medida em que representam uma circulação de riquezas. Entretanto, esta tributação deve efetuar-se de uma forma que os impostos incidentes sobre as vendas não sejam o fator determinante das decisões sobre alocação de recursos.

Nessa medida, surge a importância do princípio da neutralidade, que seria obtido quando os impostos não alterassem os preços relativos, minimizando sua interferência nas decisões econômicas dos agentes de mercado.

Antes de ser eliminada em razão dos seus impactos, a tributação pode ser usada de forma economicamente correta, sendo adequada para corrigir ineficiências observadas no setor privado.

Por derradeiro, deve-se observar que a carga tributária não pode ser ilimitada, adotando alíquotas muito elevadas, porque se chegará a um ponto em que as pessoas não poderão mais arcar com o ônus tributário. Existe um ponto de equilíbrio, entre arrecadação e carga tributária, que é conseguido através de uma alíquota média e uma arrecadação tributária razoável. Neste sentido, a conclusão formulada por N. GREGORY MANKIW é:

À medida que aumentam as alíquotas, cresce a distorção nos incentivos e o peso morto se torna maior. A princípio, a arrecadação aumenta com a magnitude da alíquota. Contudo, chega um ponto em que o aumento da alíquota reduz a arrecadação porque o tamanho do mercado se reduz.⁷⁶

Essa constatação econômica deveria ser considerada, principalmente, pelo Poder Judiciário na interpretação das leis tributárias – não adianta proteger somente a arrecadação, esta pode se reduzir caso o seu ônus desproporcionalmente aumente para os agentes econômicos. O que não se pode permitir é uma redução do desenvolvimento econômico por razões fiscais. O peso do imposto deve estar sempre dentro de um patamar razoável, que não interfira no mercado.

Estas as razões principais pelas quais este RELATÓRIO levanta a carga do ICMS geral e setorial em relação ao PIB mineiro, tudo com vistas a apurar a sua razoabilidade. É importante destacar que a baixa carga em relação ao PIB é causada por vários fatores, como: a característica da economia mineira, fundada em operações não sujeitas à incidência do ICMS - não incidências e imunidades constitucionais; e por benefícios concedidos pelo Estado, quer dentro das regras do CONFAZ ou no seio da guerra fiscal, e outros.

3. PERFIL INTERNACIONAL DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DE ACORDO COM A OCDE

Diante da importância do IVA para os Países-Membros, em termos de volume de receita e do impacto econômico de um imposto sobre o consumo, na atividade

⁷⁶ MANKIW, N. Gregory. *Op. Cit.*, p. 176.

produtiva, a OCDE está se esforçando no sentido de estabelecer um padrão internacional de tributação sobre o consumo, que vise conciliar esses interesses: arrecadação e mercado.

Essa maneira de compreender o processo de incidência sobre o consumo decorre da experiência dos Países-Membros que, ao formarem a União Europeia aderiram a um imposto harmonizado, cujas regras centrais são comuns a todos, o que gera uma convergência fazendo com que não exista concorrência entre os Países-Membros do bloco econômico.

A experiência estrangeira deve inspirar o ordenamento jurídico brasileiro no sentido de revelar que os impostos indiretos incidentes sobre o comércio necessitam de regras comuns, aplicáveis ao mercado interno.

Caso contrário, diante da disparidade de normas, a concorrência se faz presente, uma vez que os operadores econômicos irão se deslocar procurando melhores oportunidades de negócio, tendo em vista que os impostos sobre o consumo impactam diretamente o preço das mercadorias e dos serviços.

Para a OCDE, um sistema tributário razoável seria composto de 5 tipos de impostos:

1. Impostos sobre rendimentos, lucros e ganhos de capital;
2. Contribuições para a seguridade social;
3. Impostos sobre a folha de pagamentos e mão de obra;
4. Impostos sobre a propriedade; e
5. Impostos sobre bens e serviços:
 - 5.1. Impostos sobre produção, venda, transferências, locação ou entrega de bens e prestação de serviços:
 - 5.1.1. Impostos Gerais: IVA e Impostos sobre Vendas a Varejo (IVV); e
 - 5.1.2. Impostos sobre o consumo de bens específicos.

A OCDE concentrou-se na análise da tributação sobre o consumo, tendo em vista uma série de circunstâncias, que também podem ser observadas no contexto brasileiro. Entre elas, destaca-se:

- O IVA é o principal imposto sobre o consumo, tanto no que se refere ao volume da arrecadação quanto à cobertura geográfica. Considerando o volume total arrecadado pelos Países-Membros da OCDE, observa-se que 20%, ou seja, um quinto dessa arrecadação tem origem no IVA. No caso do Brasil, os impostos sobre o consumo equivalem a quase 50% do total arrecadado, o que é uma diferença considerável em comparação com os Países-Membros da OCDE.
- A OCDE é composta de 34 países, dos quais 33 adotam um IVA, sendo exceção apenas os EUA.
- O IVA é um imposto que tem como tendência a tributação do consumo final, sem que a atividade produtiva seja onerada, uma vez que a incidência efetiva sobre esse setor se dá por meio do imposto sobre a renda. Por

- esse motivo, a neutralidade é um aspecto essencial da tributação sobre o consumo, sob pena de se desestimular o crescimento econômico, considerada a repercussão desse tipo de imposto sobre o preço dos bens.
- Deve-se observar, também, que com as crises econômicas que atingiram os Estados Europeus e os EUA, os lucros das empresas e as rendas das pessoas diminuíram, fazendo com que as bases tributáveis se erodissem, sendo necessário recompor a arrecadação por meio da tributação sobre o consumo.
 - Aliado a isso, o capital está se tornando cada vez mais volátil, o que impulsiona o movimento de erosão da base de tributação como acontece no mundo globalizado e atual.

Diante desse contexto, a OCDE passou a estudar e a discutir a adoção de padrão internacional de aplicação IVA, dada a importância desse imposto para os principais países.

A OCDE divulgou os seguintes dados a respeito da Evolução da Receita do Imposto sobre consumo (IVA):

- 31% do total das receitas nos Países-Membros da OCDE;
- 2/3 Imposto geral sobre consumo IVA;
- 1/3 imposto sobre bens e serviços específicos;
- 6,6% do PIB mundial;
- 19,5% da receita tributária total;
- 11% em 1985 e 19,5% em 2012: crescimento;
- Diminuição ou estagnação das demais receitas;
- Propagação: 160 países adotam imposto geral sobre o consumo.

Analisando os sistemas de tributação dos países que adotam uma espécie de IVA, constata-se que a maioria deles utiliza um imposto plurifásico, incidente sobre os produtores e distribuidores que pagam imposto quando da saída do bem (venda), garantindo-lhes o crédito na entrada (compras).

3.1. Premissas básicas

Com o objetivo de estabelecer um padrão passível de ser adotado por um grande número de países, a OCDE procurou estabelecer as premissas básicas desse imposto sobre o consumo comum. Por meio dessa medida, os países terão clareza com relação à adoção do modelo, porque, para que o imposto funcione, faz-se necessário que esses fundamentos estejam presentes.

As premissas básicas do IVA padrão são:

- Garantir que o imposto não distorça as decisões de produção ou escolha das formas de negócios; e
- Não desencorajar a poupança ou o investimento.

3.2. Neutralidade

A neutralidade se torna o aspecto central do imposto de consumo, para que não se observe um desencorajamento da poupança ou do investimento e não haja distorção do mercado. Isso significa que o imposto deve ser transferido para o consumidor final, não onerando a produção, com resíduo do imposto, que passa a compor o custo do bem.

Assim, é preciso assegurar o pleno direito ao crédito. Os países devem compreender que as restrições ao crédito impactam na neutralidade porque impõem resíduo de imposto, que passará a compor o custo de produção.

A OCDE constatou, em suas análises, que existem dois tipos de restrição ao crédito de IVA decorrente das entradas de mercadorias e serviços. Quais sejam:

- a) as restrições deliberadas, que se referem à aquisição de produtos isentos e a relativa ao consumo privado de sócio e de empregado; e
- b) as que decorrem de uma administração imperfeita do sistema de incidência tributária.

3.3. Imposto sobre vendas a varejo: *excises tax*

A OCDE apresenta como principal característica da estrutura do imposto sobre vendas a varejo (*excises tax*) o fato de ser monofásico, incidente diretamente nas vendas ao consumidor final.

Mas o órgão alerta que nesse caso é preciso exigir um certificado de revenda, para que não haja incidência nas transações entre empresas.

Destaca-se que, quando as empresas adquirem produtos na condição de consumidoras finais, elas se tornam contribuintes do imposto.

No caso do IVV, a base de cálculo é o preço efetivo de venda, o que permite um cálculo mais preciso da incidência e não presumido, como no caso do IVA.

Em teoria, IVV e IVA deveriam apresentar o mesmo resultado, dado o impacto da incidência. Mas, na prática, observa-se que o impacto é diferente.

Na adoção do IVV alguns aspectos importantes devem ser considerados.

Quanto maior a alíquota, maior o impacto para os varejistas, que venderão os produtos por preços mais altos. Aumentando o preço, diminuem-se as vendas, reduzindo-se, pois, a atividade econômica.

Como o imposto é monofásico, concentrando-se na última etapa de circulação dos bens e serviços, se o varejista não recolher o imposto, todas as receitas decorrentes da incidência estarão em risco, uma vez que não houve tributação anterior nas diversas fases da circulação do produto, como ocorre no caso do imposto plurifásico.

No caso de importação, o *excise tax* apresenta dificuldade de recolhimento, tendo em vista que as importações são efetivadas por empresas para revenda e não por consumidores finais, o que faz com que o imposto não alcance a importação de bens.

Para que o imposto não gere impactos econômicos negativos a alíquota deve ser estabelecida em percentuais reduzidos, o que muitas vezes não se compatibiliza com a necessidade de receita.

3.4. *Excise tax*: EUA

Considerando que os EUA adotam o IVV, monofásico, a OCDE analisou o seu sistema de tributação do consumo, dada a importância econômica do país em questão.

O *excise tax* americano é outro tributo lá existente. Não se trata de imposto federal, sendo de competência dos Estados, por isso observa-se uma pressão concorrencial entre Estados e, também, no que tange ao comércio internacional.

Observa-se que o *excise tax* incide sobre uma gama limitada de produtos, em uma das fases da distribuição. Os EUA adotam alíquotas específicas, que variam em função do peso, volume, etc. e não sobre o preço da mercadoria comercializada, como ocorre no caso do IVA.

Não obstante a existência desse cenário, constata-se que, no mundo, a adoção do IVV tem diminuído com a expansão do IVA.

A OCDE alerta que os governos têm sido muito conscientes de que o sistema tributário tem uma influência sobre as decisões das empresas e dos indivíduos. Segundo a OCDE, os países têm que estar conscientes acerca do impacto que o sistema fiscal tem sobre o emprego, a formação e a expansão dos negócios e os padrões de consumo.

Portanto, o maior desafio dos países tem sido aumentar as receitas sem distorcer os padrões de consumo ou inibir as decisões de investimento.

3.5. IVA e o comércio internacional: princípio do destino

Visando estabelecer um padrão de tributação sobre o consumo, a OCDE recomenda que o IVA adote o princípio do destino nas transações internacionais. Dessa forma, as exportações são isentas, enquanto as importações deverão ser tributadas. Usando essa forma garante-se a neutralidade na incidência.

A OCDE acredita que a adoção do princípio da origem distorce a concorrência, porque o comprador poderia escolher o vendedor por questões tributárias, elegendo aquele que está submetido a uma incidência menor, pelo que deve prevalecer o destino no comércio internacional.

O princípio do destino, portanto, é uma norma internacional sancionada pela OCDE *International VAT/GST* e pela OMC.

No caso do *sales tax*, incidência do imposto apenas no varejo, a adoção do princípio do destino acarreta a isenção das exportações, com a tributação das importações.

Todavia, essa estrutura fere a neutralidade que é um requisito essencial da tributação do consumo. Como as empresas adquirem bens de uso e consumo para a atividade e não podem recuperar o imposto pago, uma parte do preço refere-se ao imposto embutido no preço.

Os países da União Europeia (que não adotam o *sales tax*, mas o IVA) também abraçam o princípio do destino com relação aos bens corpóreos, isentando as exportações e tributando as importações. No interno da União Europeia, ou seja, nas operações intracomunitárias, também prevalece o princípio do destino.

Embora essa forma de tributação esteja sedimentada desde a implantação do IVA comum, os países estão preocupados com o aumento do volume de importação de bens de pequeno valor. Na UE o limite de isenção para importação de bens é 22 Euros, enquanto no Brasil o limite é de US\$ 50 (com a discussão de que deveria ser US\$ 100).

De acordo com o relatório intitulado Desafios Fiscais da Economia Digital de 2014, há um aumento significativo desse tipo de operação, o que tem diminuído a receita dos países, além de se estabelecer um processo de concorrência desleal com o comércio presencial.

A OCDE acredita que é necessário melhorar os mecanismos de fiscalização e cobrança, visando gerar equilíbrio nas contas públicas.

3.5.1. Princípio do destino e serviços e intangíveis

Importante mencionar que o conceito de serviços é residual no âmbito da União Europeia. A 6ª Diretiva que harmonizou o IVA no âmbito da União Europeia conceitua a prestação de serviço, como sendo as operações que não se referem à cessão de bens. Além disso, os bens intangíveis são compreendidos dentro do conceito de serviços, sendo uma espécie destes.

No que tange à determinação da origem ou do destino, no caso dos serviços, várias conexões se mostram possíveis. Os países podem determinar que a incidência se dará em virtude do:

- a) local da execução do serviço;
- b) local do estabelecimento prestador; ou
- c) local do consumidor - tomador do serviço.

A União Europeia, para fins de determinação do elemento de conexão, diferenciou as operações entre contribuintes, designadas B2B (*business to business*), das realizadas com consumidores finais tomadores dos serviços, que são chamadas de B2C (*business to consumer*).

No caso das operações B2B, o elemento de conexão adotado refere-se ao princípio do destino, sendo a tributação devida no local em que está situado o estabelecimento tomador do serviço.

Todavia, com relação às operações B2C, por questões históricas, adotou-se o princípio da origem, sendo o imposto devido no local em que está situado o estabelecimento prestador do serviço, considerando também a venda de bens intangíveis.

Importante destacar que a adoção desses elementos de conexão está em processo de mudança. No caso dos serviços eletrônicos, a incidência se dá no destino. Essa mudança gera um impacto na arrecadação dos países e hoje se estudam regras para repartir a incidência e consequentemente a receita decorrente da tributação em questão.

Com o objetivo de viabilizar a incidência em questão, a União Europeia desenvolveu um Portal Eletrônico de identificação do prestador fora da UE, que realiza operações com consumidores situados dentro da UE.

Destaca-se que o Portal Eletrônico de Identificação do prestador de serviço localizado fora da União Europeia é compartilhado por todos os Países-Membros. O registro é único e todos os Fiscos têm acesso aos dados de seu interesse. Registra-se que, mesmo com as dificuldades decorrentes das línguas que são diferentes e da completa autonomia entre os Países, em virtude de serem Estados Soberanos, há mecanismos comuns de tributação.

Infelizmente, em nosso País, não observamos esse "espírito" cooperativo entre os Estados, haja vista o processo de implantação do DIFAL em razão do disposto na Emenda Constitucional nº 87/15. Esse seria um momento ideal para que se implantasse um sistema integrado de identificação dos contribuintes, que vendem mercadorias para consumidores finais em outros Estados, evitando um excesso de cumprimento de obrigações acessórias que oneram o custo dos produtos, gerando impacto negativo no crescimento econômico.

É preciso que os preceitos do Federalismo Cooperativo se materializem também no que tange à legislação tributária, como instrumento de viabilidade das questões fiscais, relativas às obrigações tributárias a serem cumpridas pelos contribuintes, como também no que diz respeito à repartição de receitas do ICMS entre os Estados-Federados.

3.5.2. Princípio do destino: tributação no Novo Mundo (Austrália e Nova Zelândia)

Com o objetivo de estabelecer um padrão internacional de tributação do consumo, a OCDE analisou a sistemática utilizada pela Austrália e Nova Zelândia. Nesses Países, o lugar da prestação é determinado considerando cada categoria de serviço, de acordo com a natureza e o tipo de cliente (B2B ou B2C).

Para que o lugar de tributação se identifique com o lugar da efetiva prestação, a legislação desses países se vale de presunções com base em certos elementos, que permitem concluir que o serviço considera-se prestado naquela localidade.

O relatório da OCDE enumera uma série de exemplos, que se aproximam muito das hipóteses previstas na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, com relação ao ISSQN.

No caso dos intangíveis é muito difícil determinar com precisão o lugar da efetiva prestação, o que torna o sistema tributário desses países vulnerável.

A OCDE detecta que a adoção desse modelo apresenta riscos relativos à subtributação; à perda de receita; à distorção do comércio pela dupla tributação e aos custos elevados para os negócios.

Em virtude dessa análise, considerando os riscos envolvidos, a OCDE reforça seu objetivo anterior no sentido de que é necessário construir um padrão internacional de tributação para os intangíveis e serviços, que resguarde essas premissas.

3.5.3. Princípio do destino e comércio eletrônico: normas chave sobre comércio eletrônico

Importante considerar que a questão do comércio eletrônico não se refere somente à concorrência com o comércio presencial.

Qualquer modelo de tributação deve estar comprometido com a redução das incertezas. Por essa razão, a OCDE elaborou normas chave de tributação do consumo.

Norma chave 1: neutralidade

A OCDE ressalta enfaticamente que o IVA é um imposto sobre o consumo privado, não sendo um imposto sobre a atividade econômica executada pelas empresas.

Por isso, é preciso que o IVA seja um imposto globalmente neutro para o processo produtivo. Ou seja, a tributação não pode impor resíduos de incidência que passam a compor o custo dos bens e serviços.

Se a tributação passa a ser um custo adicional do processo produtivo, constrói-se um cenário desfavorável ao crescimento econômico.

Norma chave 2: destino B2B

Com relação ao comércio eletrônico, observa-se a ocorrência dos conflitos de competência.

A orientação da OCDE é no sentido de que nas operações B2B (entre contribuintes do imposto) aplique-se o padrão global de tributação no destino.

A OCDE ainda não tem uma posição definida com relação às operações B2C. Os estudos continuarão no âmbito do grupo de trabalho que analisa a matéria.

O Relatório BEPS⁷⁷ sobre os desafios fiscais da Economia Digital (OCDE 2014) identifica a dificuldade de exigir o recolhimento do IVA no comércio eletrônico dos consumidores finais, como uma das questões mais complexas enfrentadas pela economia digital.

A grande questão envolvendo as operações B2C se refere à fraude. Estima-se que a sonegação nessas operações seja de 20% em média.

A União Europeia já detectou alguns tipos de fraudes específicas com relação ao IVA, como a denominada fraude carrossel e as que envolvem o mercado de carbono (CO₂).

Torna-se incontestável que é necessário prevenir a fraude por assistência internacional, sendo que a OCDE recomenda a criação de uma Convenção multilateral sobre assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, que seria desenvolvida pela OCDE e pelo Conselho da Europa.

O objetivo dessa convenção é garantir transparência e intercâmbio de informações, favorecendo o combate à fraude e à evasão, no que se refere a todos os impostos, inclusive IVA.

⁷⁷ BEPS: *Base erosion and profit shifting* (Erosão de base e transferência de lucros).

3.6. Estrutura da tributação sobre o consumo: alíquotas, isenções específicas, restrições ao direito de crédito

A OCDE, em seus estudos, analisou a evolução das alíquotas normais e reduzidas do IVA e constatou o seguinte:

- de 1975 a 2000, dos 31 Países-Membros da OCDE, 20 aumentaram de 15,6% para 18% a alíquota do IVA;
- de 2000 a 2009, houve uma singela redução de alíquotas, de 18% para 17,6%; e
- de 2009 a 2014, com o advento da crise econômica e financeira a alíquota média subiu de 17,6% para 19,1%.

A alíquota média do IVA na União Europeia é de 21,7%, enquanto a média da OCDE é de 19,1%. A Diretiva nº 112/2006 estabeleceu um padrão de alíquotas UE, que são: 15% para venda de bens e prestação de serviços, havendo a previsão de adoção de 2 alíquotas reduzidas, que não podem ser inferiores a 5%.

A OCDE adverte que o aumento de receita pode se dar sem elevação da alíquota normal. Para tanto duas estratégias são destacadas:

tributar todos os produtos usando uma mesma alíquota majorada, sem adoção de alíquotas reduzidas; e

extinguir tratamentos preferenciais para saúde, educação, etc.

Nas pesquisas, constatou-se que as alíquotas reduzidas não cumprem os objetivos distributivos. Melhor opção é tributar todos os produtos com alíquotas iguais e criar políticas de transferência de recursos para os mais pobres.

Essa constatação da OCDE se torna oportuna e gera reflexões em virtude do fato de que no Brasil existe a previsão de alíquotas reduzidas para alimentos, considerando, principalmente, a população de baixa renda, que consome esses produtos. Acredita-se que a política da seletividade de alíquotas em razão do consumo básico ou supérfluo, garantiria uma maior justiça na tributação do consumo.

3.7. Isenções

Com relação às isenções, muitas críticas foram formuladas, em virtude da circunstância de que a venda de produto isento não concede direito de crédito para o adquirente desse produto, o que ofende o preceito de neutralidade, criando um IVA oculto.

A OCDE recomenda que seja criado um padrão de isenções, devendo ser estabelecida uma pequena lista de produtos isentos, que se limitasse aos relacionados com os cuidados básicos de saúde, educação e serviços financeiros.

3.7.1. Aspectos negativos das isenções

Houve uma preocupação específica da OCDE no sentido de identificar os efeitos negativos da concessão de isenção, no meio da cadeia de produção e circula-

ção dos bens, sendo que a pior consequência identificada refere-se ao efeito cascata no contexto B2B, porque cria um IVA oculto embutido no preço.

Segundo a OCDE, a isenção deve ser concedida apenas na venda final direta ao consumidor final, porque as isenções intermediárias aumentam a receita sem a devida transparência.

De acordo com os estudos, as isenções podem fazer com que os consumidores finais paguem os mesmos valores, sem nenhum benefício efetivo, e os empresários sejam onerados, o que não ocorreria caso não houvesse a imposição de isenção porque seria assegurado o direito de crédito.

No comércio internacional, as isenções podem comprometer o princípio do destino, em razão do imposto embutido no preço dos produtos exportados, fazendo com que os exportadores prefiram importar insumos tributados, já que, nesse caso, seria garantido o direito de crédito, que não é concedido no caso de aquisição interna de insumo isento.

Essa questão relativa ao comprometimento do princípio do destino, pelo custo tributário embutido no produto exportado, deve ser repensada pelas autoridades brasileiras. Ao se vedar o aproveitamento amplo do crédito decorrente dos insumos adquiridos para a produção de bens destinados ao exterior, termina-se por onerar a produção brasileira, tornando o nosso produto mais caro, sem condições de concorrer no mercado internacional.

A concessão de isenção representa um aumento do custo gerencial para as empresas, que terão que segregar, em seus controles contábeis internos, as operações tributadas, das isentas.

3.8. Restrições ao direito de crédito

A OCDE admite restrição ao direito de crédito somente em três circunstâncias específicas.

A primeira se refere às vendas isentas. Se uma determinada empresa vende um produto isento, ela terá que estornar o crédito relativo aos insumos adquiridos na produção desse bem. Essa circunstância tem efeitos negativos como os destacados anteriormente.

A segunda circunstância refere-se às aquisições relativas ao consumo pessoal dos sócios. Ou seja, não se admite o creditamento decorrente da aquisição de bens de uso pessoal dos sócios e empregados, dada a falta de contexto empresarial dessas compras.

Por fim, admite-se a concessão de isenção para bens e serviços em razão da natureza desses. Entre eles, destaca-se: entretenimento, refeições em restaurantes e presentes para os clientes (brindes). Observa-se que, nesse último caso, há exemplos de operações realizadas diretamente com o consumidor final, na última etapa de circulação do bem e/ou do serviço. Por esse motivo, a OCDE orienta que o direito de crédito seja assegurado caso essas operações sejam realizadas em um contexto empresarial.

A OCDE reconhece a necessidade de serem estabelecidas isenções em razão do limite de registro e recolhimento de tributos, ou seja, isenções para micro e pequenas empresas, como é o SIMPLES no Brasil.

Nesses casos, a OCDE recomenda que as isenções se refiram também ao registro dessas empresas.

A OCDE justifica essa isenção por razão fiscal, uma vez que o gasto para arrecadar tributos das micro e pequenas empresas não justifica o volume de recolhimento oriundo delas.

Em 14 Países-Membros da OCDE o limite de faturamento para fins de isenção é US\$ 30.000. Na França e Reino Unido o limite é de US\$ 90.000.

Não há um consenso sobre o estabelecimento desses limites. As opiniões divergentes à concessão de isenções para micro e pequenas empresas concentram-se em dois aspectos: a distorção da concorrência, uma vez que esse setor usufrui de benefício não concedido aos demais; e o fato de que a isenção se torna um incentivo, para que essas empresas se desenvolvam economicamente.

A OCDE e a União Europeia vêm demonstrando preocupação com a isenção de produto de pequeno valor.

A OCDE observa que seus membros praticam um limite que vai de US\$ 20 a US\$ 50. No âmbito da UE esse limite é 22 euros.

Nas análises envolvendo os efeitos da tributação na economia digital, observa-se um impacto significativo das isenções. O site de compras *wish* informa que mais de 30 milhões de pessoas compram por meio do aplicativo. Outro exemplo de site de compras é o *Alli Express* que vende produtos abaixo dos limites de isenção.

3.9. Métodos de recolhimento especiais

A OCDE admite que é necessário prever mecanismos de recolhimento especial do IVA, como ocorre no caso do mecanismo de cobrança reverso, que é uma espécie de retenção na fonte ou substituição tributária.

Também é preciso estabelecer base de cálculo diferenciada para alguns setores, como agências de viagem, bens usados, etc., uma vez que, nesses casos, o recolhimento será sobre a comissão.

3.10. Impacto do imposto reduzido

Muito se discute acerca do estabelecimento de alíquotas reduzidas para determinados setores, em virtude do que estabelece o princípio da igualdade.

Todavia, uma questão deve ser observada. O objetivo da tributação sobre o consumo deve ser aliviar as famílias de baixa renda e, infelizmente, essa meta não vem sendo cumprida.

A sugestão da OCDE é remover as reduções tributárias e se praticar uma política de transferências diretas aos mais pobres.

3.11. Imposto especial de consumo

Na concepção de um IVA padrão internacional sugere-se a tributação especial sobre bens de consumo específico, criando-se, pois, uma espécie de *excise tax* ou acisas.

Os produtos que estariam sujeitos a essa tributação especial são: bebidas alcoólicas, óleos minerais: gasolina sem chumbo; óleo diesel e óleo combustível pesado e produtos do tabaco.

Nesses casos, seriam estabelecidas alíquotas específicas, que atingiriam um pequeno número de produtos.

Quando essa forma de incidência foi implantada, o objetivo era aumentar a receita tributária. Hoje, esse tipo de tributação se justifica em questões de extrafiscalidade, principalmente, as questões ambientais.

Todavia, a OCDE critica esse modelo porque esse tipo de imposto é regressivo.

3.12. Impostos sobre veículos

A OCDE analisou e estudou a possibilidade de se desenvolver uma tributação especial sobre veículos que incluiria: os impostos sobre a compra e registro de veículos automotores, os impostos periódicos que incidem sobre a propriedade ou utilização de veículos, os impostos sobre combustíveis e quaisquer outros impostos e taxas sobre seguros, etc.

O objetivo desse tipo de tributação seria influenciar o comportamento do cliente e incentivar a compra de veículos de baixo nível poluente.

3.13. Em resumo

As breves anotações acima, constantes deste Tópico 3, limitam-se ao registro dos modelos mais importantes, existentes sobre o IVA, do ponto de vista dos Relatórios OCDE. Somente analisaremos outros estudos do mesmo organismo, como os Relatórios OCDE-2014, relativos aos efeitos distributivos dos impostos sobre o consumo, inclusive o IVA e as novas tendências da tributação do IVA, na PARTE IX deste RELATÓRIO ao Sr. Governador do Estado de Minas Gerais.

4. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A QUESTÃO DO FEDERALISMO NO BRASIL E A REDISTRIBUIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS ENTRE OS ENTES PÚBLICOS. A EC Nº 87/15 E O CONFLITO NO PACTO FEDERATIVO⁷⁸

4.1. Introdução

Com o advento da globalização e a expansão dos meios de comunicação, a aquisição de mercadorias de empresas situadas em outros Municípios, Estados e até mesmo outros países ficou muito simples, tendo em vista que basta ter um computador, ou um *smartphone*, para acesso à internet.

O avanço tecnológico diminuiu as distâncias entre os fornecedores e os consumidores, o que deu início a um grande debate jurídico tributário entre os

⁷⁸ Redação de Marcelo Nogueira de Moraes (Fecomércio MG).

Estados-Membros da República Federativa do Brasil, no que tange à repartição da receita oriunda das operações de venda de produtos pela internet.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88) previa, antes do advento da EC nº 87/15, em seu artigo 155, § 2º, que o ICMS, incidente nas operações interestaduais de circulação de mercadorias destinadas a consumidor final, seria devido ao Estado de origem.

Esta sistemática, embora constante da Constituição, desencadeava um desequilíbrio entre os Estados Federados, uma vez que a maior parte das empresas que vendem produtos pela internet, está situada nos Estados economicamente mais ricos da Federação. Assim, os Estados menos desenvolvidos perdiam a arrecadação das vendas que, caso não fossem feitas pela internet, poderiam estar sendo realizadas nos estabelecimentos físicos situados em seus respectivos limites geográficos, tendo em vista que não recebiam sequer o diferencial de alíquota (DIFAL).

Com a perda da arrecadação, alguns Estados firmaram o Protocolo ICMS nº 21/2011, para modificar a partilha da competência tributária definida pelo constituinte. Os signatários daquele protocolo impuseram o recolhimento do diferencial de alíquota nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, como forma de solucionar o conflito.

Todavia, é evidente que um protocolo interestadual, como o 21/2011, não é instrumento adequado para modificar a Constituição, o que somente pode ser feito através de uma emenda constitucional. O Protocolo ICMS nº 21/2011 comprova a existência do conflito federativo em face da distribuição de receita advinda das operações de circulação de mercadorias destinadas a consumidor final.

O advento da Emenda Constitucional nº 87/15, que pretendeu introduzir essa modificação, acabou por dar causa a outros problemas que envolvem a complexidade do sistema tributário brasileiro, especialmente as legislações estaduais delimitadoras dos contornos do ICMS nos respectivos Estados.

4.2. Pacto federativo

É sabido que, desde 1889, o Brasil adotou a Federação como forma de Estado, através do Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, apesar de alguns entenderem que, durante a vigência das Constituições de 1937 e 1967, bem como da Emenda Constitucional nº 1/69 não se vivia uma verdadeira Federação.⁷⁹

A Constituição da República do Brasil, de 1988, em seu art. 1º, dispõe que a federação é indissolúvel e possui como entes a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos. [...].

⁷⁹ Como é sabido há diversas formas de federalismo, matéria que não será examinada neste RELATÓRIO.

Denota-se que, na forma de Estado Federativo do Brasil, os entes estatais são autônomos, tendo assim capacidade de se autogovernar, auto-organizar, autoadministrar e autolegislar, conforme dispõe o art. 18, da CF/88.⁸⁰

Nesta vertente, o constituinte atribuiu aos entes, dentre outras competências, a tributária, para que, assim, possam realmente ser autônomos entre si, com a respectiva arrecadação de tributos para suprir suas despesas, sem depender, em tese, de outro ente.⁸¹

Especificamente aos Estados, foi atribuída competência para instituir o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.⁸²

Para tentar evitar conflitos entre os Estados, em face da possibilidade de cada ente delimitar as regras em seus territórios, o constituinte criou mecanismos como a atribuição, ao Senado Federal, da competência, facultativa, de estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, de fixar alíquotas máximas nas mesmas operações, para resolver conflito que envolva interesse de Estados.⁸³ Com o mesmo objetivo de fomentar a harmonização do sistema, fora definido que os Estados somente poderiam conceder benefícios fiscais quando tivessem aprovação unânime do CONFAZ.⁸⁴

A Carta Magna:

adota um sistema misto de repartição de rendas, calcado na discriminação vertical e horizontal de receitas. A primeira diz respeito à obtenção de recursos por meio de transferências (direta ou indireta) do ente maior para o ente menor, a segunda (discriminação horizontal) é regida pelas receitas originadas da cobrança de tributos entregues à competência dos entes federativos.⁸⁵

⁸⁰ CF/88:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

⁸¹ CF/88:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

⁸² CF/88:

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

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;

III - propriedade de veículos automotores.

⁸³ CF/88 (§ 2º, do art. 155):

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 de seus membros;

⁸⁴ LC nº 24/75 - art. 2º:

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

⁸⁵ ESTANISLAU, César Vale; MOREIRA, André Mendes; RIBAS, Pedro Henrique Garzon. A Guerra Fiscal no Contexto do Comércio Eletrônico e os Desafios ao Federalismo Brasileiro. *Guerra Fiscal do Comércio Eletrônico. Estado federal e guerra fiscal no Brasil*, Belo Horizonte, v. 3, 2015. p. 255-268.

Denota-se que o sistema jurídico, que rege a República Federativa do Brasil, pressupõe a convivência harmoniosa entre os entes federados e, para tanto, prevê uma repartição da arrecadação tributária sólida e respectivos mecanismos de controle, que deveriam propiciar a autonomia financeira dos entes federados.

Todavia, a divisão de competência tributária sobre o consumo, em que o mesmo tributo pode ter várias regras de acordo com o comando legislativo de cada Estado, propicia as variáveis que estimulam as guerras fiscais.

4.3. Guerra fiscal e o comércio eletrônico

Os atuais debates sobre o federalismo fiscal são movidos ora pelos contribuintes, ora pelos entes tributantes, insatisfeitos com a distribuição de recursos realizada horizontal ou verticalmente. Neste cenário, verifica-se a insatisfação e a desconfiança entre as partes, o que gera profunda instabilidade sistêmica, com cada um dos entes estatais tomando medidas unilaterais para atração de investimentos em seu território, desprovidas do consenso previsto na Constituição, e reduzindo-se as possibilidades de solução.

Neste ínterim, é ressaltado que a sociedade vive em constantes modificações e evoluções em várias vertentes, inclusive no que diz respeito às relações comerciais. A evolução tecnológica trouxe a lume uma nova forma de comunicação, a internet, que encurtou distâncias entre as pessoas. Através dessa ferramenta, os empreendedores se utilizam da possibilidade de vender seus produtos a locais remotos até então inimagináveis, em face da distância.

Somente em 2015, segundo o relatório do *E-bit WebShoppers*,⁸⁶ o movimento em vendas alcançou a cifra de R\$ 41,3 bilhões, o que demonstra a relevância desta nova forma de adquirir produtos e serviços.

Essa nova realidade trouxe ao intérprete e aplicador do Direito Tributário, um desafio, qual seja, solucionar os novos conflitos, uma vez que tais situações não foram consideradas pelo legislador constitucional e infraconstitucional quando da elaboração das normas vigentes.⁸⁷

O modelo constitucional que regulava o tema em debate, antes do advento da EC nº 87/15, determinava que a arrecadação seria devida ao Estado de origem, para os casos em que o destinatário da mercadoria não fosse contribuinte do imposto.

⁸⁶ Disponível em: < http://img.ebit.com.br/webshoppers/pdf/33_webshoppers.pdf >. Acesso em: 28 nov. 2016.

⁸⁷ Confira-se o texto de CARDOSO, Alessandro Mendes; MARTINS, Simone Bento. ICMS e o Comércio Eletrônico - Nova Feição do Conflito Federativo. Guerra Fiscal do Comércio Eletrônico. *Estado federal e guerra fiscal no Brasil*. Belo Horizonte, v. 3, 2015. p. 229-253.

Percepção da tributação decorrente das operações comerciais não presenciais, nas quais ocorre a quebra da corrente relação entre o recebimento do imposto sobre o consumo e o local no qual está aquele que circula a riqueza operação direta para não contribuinte do imposto.

A perda da arrecadação dos Estados onde se localizam os consumidores finais da venda pela internet, que em contrapartida, não possuem muitas empresas que operam via comércio eletrônico, leva a essa nova guerra fiscal, recolhidas pelo Estado de origem.

Esse modelo era objeto de várias críticas, principalmente por dissociar a arrecadação da fonte, da capacidade contributiva, exteriorizada pelo ato da compra do adquirente, sendo também uma das causas da guerra fiscal, como já dito, pois privilegiava o Estado mais rico, que concentra a estrutura produtiva, e não a localização do consumidor.

O Estado do Piauí, por exemplo, apurou que, durante o período compreendido entre os anos de 2010 a 2012, teve perdas nominais de mais de 260 milhões em relação às compras não presenciais,⁸⁸ fato que levou aquele Estado a editar a Lei Estadual nº 6.041/2010, que previa nova forma de incidência do ICMS. Tal lei fora objeto da ADI 4565 na qual o Supremo Tribunal Federal deferiu medida cautelar para suspender seus efeitos.⁸⁹ O MINISTRO JOAQUIM BARBOSA, relator da ADI 4565, chegou a destacar que o fundamento mais relevante asseverado pelo Estado do Piauí seria a violação ao pacto federativo,⁹⁰ mas que, de toda forma, a Lei nº 6.041/2010 estaria instituindo um tributo não previsto na competência constitucional outorgada aos Estados-Membros:

Ademais, a harmonia que deve reger as relações entre os entes federados depende da estrita observância dos devidos processos legal e político. “Inconstitucionalidades não se compensam”, conforme lição do eminente Ministro Sepúlveda Pertence. Um ente federado não pode pretender resolver unilateralmente o problema federativo, sob pena de alienar todos os cidadãos, tanto aqueles residentes em seu território como aqueles residentes no resto do país.

Por sua vez, o MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI, acompanhou o voto do Relator, mas proferiu voto em separado para destacar o caráter nacional do ICMS, contra o qual uma lei local não poderia prevalecer:

Mas, por outro lado, o artigo 155 traz, no parágrafo 2º, inciso XII, várias alíneas que demonstram com clareza que o ICMS constitui, na verdade, um imposto de caráter nacional, porquanto ele regula a circulação de mercadorias em todo o território nacional e para o exterior. Portanto, tendo em vista esse duplice aspecto, mas com a prevalência do caráter nacional do ICMS, não poderia, evidentemente, uma lei local, uma lei do estado do Piauí, regulá-lo nessa minúcia com que o fez.

Posteriormente, o CONFAZ editou o já citado Protocolo ICMS nº 21/2011, o qual teria como objetivo repartir “justamente” a arrecadação do ICMS nas operações provenientes pela internet, para manter o equilíbrio entre origem e destino.

O Supremo Tribunal Federal novamente fora instado a analisar o tema, através do julgamento conjunto das ADIs 4628 e 4713, ocasião na qual declarou a inconstitucionalidade de tal Protocolo, uma vez que estaria a violar o disposto no § 2º, VII, “b”, do art. 155, da Carta Magna.⁹¹

⁸⁸ Disponível em: <<http://www.sefaz.pi.gov.br/index.php/informacoes/imprensa/noticias/noticias-em-destaque/piaui-perde-37-milhoes-do-icms-das-operacoes-nao-presenciais>>. Acesso em: 30 mai. 2016.

⁸⁹ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4035992>>. Acesso em: 30 mai. 2016.

⁹⁰ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=176737>>. Acesso em: 30 mai. 2016.

⁹¹ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=275382>>. Acesso em: 30 mai. 2016.

Restou consignado no acórdão deste julgamento que a possibilidade existente para solucionar o impasse entre os Estados seria uma emenda à Constituição, que se concretizou, de certa forma, com a EC nº 87/15.

Denota-se que o pacto federativo estava a vivenciar um novo conflito, em face da distribuição da arrecadação das operações de venda de mercadorias pela internet, tendo em vista que o sistema anterior privilegiava o Estado que concentrava a estrutura produtiva, com o que o Estado consumidor não recebia nenhuma parte da tributação incidente nessa operação.

4.4. EC nº 87/15 e Convênio ICMS 93/2015

Diante de um cenário totalmente conturbado, no qual os Estados estavam a buscar soluções para repartir as receitas oriundas das operações de circulação de mercadorias interestaduais destinadas a consumidor final, era imprescindível verificar todas as possibilidades.⁹²

Neste sentido, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) está empregando esforços para chegar à solução dessa controvérsia, em um paradigma global, o que pode ser utilizado como referência no Brasil, tendo em vista que os problemas analisados são similares. A OCDE recentemente definiu os princípios que deveriam orientar a tributação sobre o comércio eletrônico, bem como entendeu que os tributos provenientes das operações internacionais deverão ser concentrados no local de consumo. Os princípios são:⁹³

I - Neutralidade: a tributação das operações realizadas em meio eletrônico deve ser neutra em relação às operações presenciais, de modo que as decisões empresariais dependam, somente, de fatores econômicos, e não tributários;

II - Certeza e simplicidade: as leis tributárias e demais atos normativos devem ser claros e simples, permitindo ao contribuinte conhecer, de antemão, as consequências fiscais de suas operações, sobretudo o conhecimento de onde, como e quando o imposto deve ser recolhido;

III - Eficiência: os custos incorridos pela administração tributária, bem como os suportados pelo contribuinte para o cumprimento da legislação, devem ser reduzidos ao menor patamar possível;

IV - Flexibilidade: o sistema tributário deve ser flexível e dinâmico, a fim de assegurar que as normas acompanhem o desenvolvimento comercial e tecnológico; e

V - Efetividade e justiça: a arrecadação tributária deve ocorrer no montante e no tempo corretos, sendo necessário a minimização do potencial de evasão fiscal.

As orientações da OCDE estabelecem um norte para construir um sistema jurídico tributário que visa a segurança para todas as partes, quando, por exemplo, indica a neutralidade, com o que a tributação não pode ser o fator decisivo para a tomada das decisões empresariais; as leis e demais normas tributárias também

⁹² GRUPENMACHER, Betina Treiger; GRUPENMACHER, Giovanna; OLIVEIRA, Ariane Bini. Guerra Fiscal do Comércio Eletrônico. *Estado federal e guerra fiscal no Brasil*, Belo Horizonte, v. 3, 2015, p. 213-227.

⁹³ Cf. dados em ESTANISLAU, César Vale; MOREIRA, André Mendes; RIBAS, Pedro Henrique Garzon. *Op. Cit.*

devem ser simples para que os contribuintes possam ter pleno conhecimento das regras que devem seguir.

O legislador brasileiro entendeu que a solução da guerra fiscal advinda do *e-commerce* seria a criação do diferencial de alíquota (DIFAL) nas operações de circulação de mercadorias destinadas a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, residente em outros Estados, através da EC nº 87/15:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

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

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015).

A EC nº 87/15 também incluiu o art. nº 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que definiu a proporção da partilha do diferencial de alíquota de forma escalonada:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:
I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

Denota-se que o legislador entendeu por bem instituir a sistemática do recolhimento do diferencial de alíquota nas operações de circulação de mercadoria para consumidor final, seja ou não contribuinte do imposto, o que abarca as compras realizadas pela internet. Regra semelhante já era adotada, em determinados casos, como nas operações de circulação de mercadorias para contribuinte do imposto.

Com a aplicação desta nova regra, os Estados de destino passam a receber parte da arrecadação tributária proveniente das operações de venda de mercadoria pela internet, o que, a princípio, acaba com o motivo desse "novo conflito" que se instalara.

Os Estados, através do CONFAZ, editaram o Convênio ICMS 93/2015, para regulamentar a EC nº 87/15, com o intuito de acabar com a guerra fiscal e repartir a arrecadação destas operações, mas acabou impondo ao Contribuinte diversos ônus que afetam diretamente as orientações da OCDE, como a certeza e a simplicidade.

Conforme se depreende do preâmbulo e de sua Cláusula primeira, o Convênio ICMS 93/2015 "dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada".

Destaca-se o disposto nas Cláusulas terceira-A, quarta, quinta e sexta, que, em síntese, atribuem ao contribuinte a responsabilidade de emitir uma nota fiscal eletrônica em todas as operações e realizar o recolhimento dos tributos observando os mandamentos previstos nas legislações dos Estados de destino, Estados estes que podem fiscalizar o contribuinte, de forma conjunta ou isoladamente.

Diante de uma análise superficial desta norma, poder-se-ia concluir que o problema da repartição de receita nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final estaria solucionado. Todavia, a delimitação dos procedimentos que devem ser observados está a provocar a inviabilidade comercial, em face do complexo sistema tributário previsto nas legislações estaduais.

O Convênio ICMS 93/2015 acaba por atribuir ao contribuinte que realiza operações interestaduais destinadas a consumidor final, o dever de ter pleno conhecimento das 27 legislações estaduais, de cumprir diversas obrigações acessórias e, ainda, realizar complexos cálculos para recolher o ICMS devido, tanto para o Estado de origem como o de destino.⁹⁴

A Cláusula nona do citado convênio chegou a determinar que as empresas optantes pelo regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte - Simples Nacional - deveriam cumprir todas as suas regras, sendo que, segundo levantamentos realizados pela FGV Projetos e Sebrae,⁹⁵ atualmente correspondem a 95,3% do universo de empresas envolvidas.

Ilustre-se, com o exemplo abaixo, a complexidade dos procedimentos previstos na nova legislação para a concretização da operação interestadual destinada a consumidor, e o correto pagamento do ICMS:

- Uma microempresa, que fatura no máximo R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) por ano, e opta pelo regime tributário Simples Nacional, quando realizava a venda de mercadorias pela internet para cliente residente em outro Estado, tinha somente que emitir a nota fiscal e recolher o tributo de acordo com a sua faixa de recolhimento do Simples Nacional.
- Com a nova legislação, essa mesma microempresa, que geralmente possui um ou dois funcionários, deve buscar várias informações, a primeira diz respeito às obrigações acessórias previstas na legislação do Estado de destino, como ter ou não que fazer cadastro de contribuinte, qual a forma de realizar o recolhimento do ICMS, apurar a alíquota do ICMS; em seguida, fazer o cálculo do diferencial de alíquota; e, por fim, calcular o valor devido no período de transição.

⁹⁴ A indústria foi fortemente impactada por tal realidade.

⁹⁵ Estudo elaborado para subsidiar a formulação de projeto de lei para aprimoramento do Simples Nacional.

A Tabela 1 explicita a forma de se calcular o diferencial de alíquota (DIFAL).

TABELA 1 – Operações Interestaduais Destinadas a Consumidor Final Estabelecido em Minas Gerais Não Contribuinte do ICMS - Regra Geral

Descrição	Cálculos	Valores
Valor da operação		R\$ 100,00
Inclusão do ICMS da alíquota interna no destino, considerando-se a alíquota interna de 18% + 2%	$R\$ 100,00 / (1-0,20) =$	R\$ 125,00
Apuração do imposto interestadual, considerando 12%	$R\$ 125,00 \times 12\% =$	R\$ 15,00
Apuração do imposto interno considerando 18% + 2%	$R\$ 125,00 \times 20\% =$	R\$ 25,00
Valor devido ao Estado de Destino, sendo DIFAL + adicional	$R\$ 25,00 - R\$ 15,00 =$	R\$ 10,00
Valor do adicional	$R\$ 125,00 \times 2\% =$	R\$ 2,50
Valor do DIFAL	$R\$ 10,00 - R\$ 2,50 =$	R\$ 7,50
DIFAL devido ao Estado de Origem em 2016	$R\$ 7,50 \times 60\% =$	R\$ 4,50
DIFAL devido ao Estado de Destino em 2016	$R\$ 7,50 \times 40\% =$	R\$ 3,00

Fonte: Elaborada pelo autor.

Diante dos inúmeros problemas advindos do Convênio ICMS 93/2015, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) propôs a ADI 5464, sob o fundamento de o CONFAZ ter regulado matéria que seria de competência de Lei Complementar, abaixo transcrito:

Quando em detrimento da regulamentação da EC nº 87/15, o CONFAZ alterou de forma profunda a sistemática de recolhimento do ICMS, inclusive para os pequenos negócios do SIMPLES NACIONAL, e, na prática, inovou a ordem jurídica extrapolando seu poder regulamentar. É indubitoso que ofende as disposições constitucionais acima apontadas. É dizer, (i) traz insegurança jurídica acerca do cumprimento da legislação, (ii) prejuízo ao mercado pelo encarecimento de produtos, (iii) dificuldades para o cumprimento de novas obrigações acessórias pela sua complexidade e (iv) aumento dos custos de conformidade e em um momento econômico de crise.

Na ADI 5464 destaca-se, ainda, a transferência da responsabilidade ao contribuinte de realizar elevados investimentos de forma repentina, o que inviabiliza a atividade:

A Fazenda Pública mais uma vez transfere ao contribuinte a responsabilidade não apenas de recolher a parte do consumidor de outro Estado como de efetuar os cálculos do imposto devido a cada unidade da federação.

As maiores empresas enfrentam sérias dificuldades técnicas e financeiras para adaptar seus sistemas informatizados, enquanto as menores empresas têm a sua vida dificultada de forma muito grave.

O Ministro do Supremo Tribunal Federal, DIAS TOFFOLI, concedeu a medida cautelar pleiteada e suspendeu a eficácia da Cláusula nona do Convênio ICMS 93/2015 nos seguintes termos:

Com efeito, a Constituição dispõe caber a lei complementar – e não a convênio interestadual – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, o que inclui regimes especiais ou simplificados de certos tributos, como o ICMS (art. 146, III, d, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03). Em sede de cognição sumária, concluo que a Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 invade campo de lei complementar. Por essas razões, tenho que se encontra presente a fumaça do bom direito, apta a autorizar a concessão de liminar.

Denota-se que a opção adotada pelo legislador, a princípio, solucionou o problema da repartição de receita proveniente das operações de circulação interestadual de mercadorias destinadas a consumidor final, todavia, afetou diretamente a atividade comercial das empresas de diversas formas, chegando a inviabilizar o negócio das pequenas empresas que não possuem estrutura administrativa capaz de atender a todas as exigências constantes das diversas legislações estaduais que regulamentam a matéria.

4.5. Conclusão

A Carta Magna de 1988, a fim de tentar evitar o surgimento das guerras fiscais, partilhou a competência tributária entre os entes federados e traçou todas as regras que devem ser observadas no que diz respeito ao ICMS. Inclusive determinou que somente por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, através do CONFAZ, seria possível conceder benefícios fiscais.

Todavia, no que diz respeito ao ICMS, diversos Estados, ao arrepio dos mandamentos constitucionais, oferecem benefícios fiscais para atrair empresas, o que, conseqüentemente, afeta a convivência harmônica entre os Estados, gerando a guerra fiscal.

O avanço tecnológico trouxe a lume outra vertente da guerra fiscal. O elevado número de operações de circulação de mercadorias originadas por negócios realizados pela internet que aumenta a cada dia, começou a afetar a arrecadação dos Estados menos favorecidos economicamente, uma vez que a maior parte das empresas que vendem produtos pela internet, está localizada nos Estados mais ricos e, tributária proveniente dessas operações seriam devidas ao Estado de origem.

O modelo adotado pelo constituinte originário priorizava o Estado que concentra a estrutura produtiva e não aquele Estado consumidor, que exterioriza a capacidade econômica. Tal modelo fomentava a guerra fiscal.

Com o agravamento da guerra fiscal, o Congresso Nacional modificou o inciso VII, do § 2º, do art. 155, através da Emenda Constitucional nº 87/15, para fixar a sistemática do recolhimento do diferencial de alíquota nas operações

interestaduais, destinadas a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, atribuindo tal diferencial ao Estado do destino.

Com a aplicação desta nova regra, os Estados de destino passaram a receber parte da arrecadação tributária proveniente das operações de venda de mercadoria pela internet, o que, a princípio, teria que pôr fim a essa nova forma de guerra fiscal.

Todavia, a solução encontrada afetou diretamente as operações realizadas pelas micro e pequenas empresas.

Por todo o exposto, as vendas realizadas pela internet podem ser utilizadas como paradigma para se construir um sistema jurídico que atenda aos anseios dos Estados e dos contribuintes, pois, pela análise das modificações realizadas, é possível verificar que a legislação vigente é muito complexa.

5. ALGUNS BREVES APONTAMENTOS SOBRE A GUERRA FISCAL⁹⁶

O estudo sobre a chamada guerra fiscal entre os Estados Federados brasileiros não ocupa lugar central neste Primeiro RELATÓRIO ao Sr. Governador do Estado e vem complementado com a PARTE VIII, desenvolvida à frente. Deverá ter prosseguimento em relatórios subsequentes.

Por ora, apenas para o registro de breves informações sobre o tema, vem exposto a seguir o que contém a coleção "Federalismo e Tributação", organizada por MISABEL ABREU MACHADO DERZI, ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR e ANDRÉ MENDES MOREIRA, que é composta por 4 volumes, dentre eles o terceiro, denominado "Estado Federal e Guerra Fiscal no Brasil".

Referido volume traz, em seu capítulo inicial, artigos que tratam da Guerra Fiscal do ICMS, dos quais três serão aqui analisados.

O primeiro, intitulado de "A Guerra Fiscal: Causas e Consequências", escrito por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO,⁹⁸ trata, inicialmente, da Guerra Fiscal clássica, posteriormente, da Guerra Fiscal do Comércio Eletrônico, da Guerra dos Portos e, por fim, da Guerra Fiscal no âmbito do ISSQN.

O autor inicia seu texto tratando acerca dos incentivos fiscais que, ao menos em tese, deveriam ser concedidos por meio de convênios firmados pelos Secretários de Estado e do Distrito Federal (CONFAZ). Referidos incentivos certamente estão situados no campo da extrafiscalidade, tendo em vista que o Poder Público busca estimular o contribuinte a adotar comportamentos específicos, de acordo com o interesse público.

Nestes termos, aduz o autor que os incentivos representam despesa para o poder público e ganho para o contribuinte.

No entanto, o que tem ocorrido frequentemente é a concessão de incentivos de modo unilateral, ou seja, sem a celebração de convênios, o que acaba por dar

⁹⁶ Redação de João Paulo Fanucchi Almeida Melo (OAB/MG).

⁹⁷ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JR., Onofre Alves e MOREIRA, André Mendes. Coleção: *Federalismo e Tributação*. Belo Horizonte: Arraes Ed. 2015. Ver especialmente Vol. 3: Estado Federal e Guerra Fiscal no Brasil.

⁹⁸ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. Estado federal e guerra fiscal no Brasil. Vol. 3, da *Coleção Federalismo e Tributação*, Op. Cit.

origem a uma verdadeira guerra entre os Estados da Federação e por abarrotar o Poder Judiciário de Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADINs).

Aliás, as decisões proferidas no âmbito das ADINs acabam por provocar efeitos tributários e operacionais diversos, que afetam tanto o Estado de origem e o contribuinte de origem da mercadoria como o Estado e o contribuinte de destino, além dos Municípios, que, por força de disposição constitucional, recebem parte da arrecadação do ICMS.

Em relação, especificamente, à Guerra Fiscal do Comércio Eletrônico, o autor destaca a existência do Protocolo ICMS nº 21/2011, firmado por 21 Estados da Federação, que dispôs sobre a exigência, em favor do Estado de destino da mercadoria, da parcela do ICMS devida na operação interestadual em que o consumidor final adquira o bem através de internet, *telemarketing* ou *showroom*. O grande conflito surge, contudo, quando da aplicação de mencionada exigência nas operações que envolvem Unidades da Federação não subscritoras do Protocolo.

A (in)constitucionalidade do pacto é, inclusive, questionada por muitos, já que, dentre outros argumentos, o mesmo não foi firmado por diversos Estados, como São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais.

Sobre o assunto, atualmente, tramita no Congresso Nacional a Proposta de Emenda Constitucional nº 227/2008, que determina a repartição entre o Estado de origem e o de destino na aquisição de mercadorias de forma não presencial.

Já no que diz respeito à Guerra dos Portos, o autor ressalta que há aqueles que argumentam que determinados Estados instituíram benefícios relativos às importações, como, por exemplo, a suspensão ou diferimento do ICMS nas operações de entrada de mercadorias do exterior e a concessão de crédito nas operações de saída de mercadorias dos Estados. Visando neutralizar a "guerra" instaurada, o Senado Federal, através da Resolução nº 13/2012 estabeleceu alíquota de 4% de ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, que, após o seu desembaraço aduaneiro, atendam a determinadas peculiaridades. No entanto, referida Resolução é objeto de ADIN.

O segundo artigo, intitulado "A Guerra Fiscal de ICMS e a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal", de autoria de HUMBERTO ÁVILA,⁹⁹ traz uma análise da referida norma e apresenta a problemática envolvida em sua criação. Primeiramente, o autor salienta, conforme já havia alertado JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, que o principal objetivo da criação da Resolução nº 13/2012 não foi a mera fixação de alíquotas para a preservação da uniformidade nacional, mas sim o combate à denominada guerra fiscal.

Ocorre que, para ÁVILA, houve extrapolação de competência por parte do Senado Federal ao tratar da matéria. Isso porque somente o Congresso Nacional, por meio de lei complementar, pode estabelecer normas gerais sobre conflitos de competência, definir os elementos essenciais dos impostos e conceder benefícios fiscais. Nestes termos, a referida regra funciona como garantidora de direitos

⁹⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. A Guerra Fiscal de ICMS e a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal, Vol. 3, da *Coleção Federalismo e Tributação*, Op. Cit.

fundamentais, da democracia, bem como da uniformização do ICMS em relação a todos os entes federados.

Além disso, a Constituição Federal, em seu art. 22, VIII, fez prever a competência privativa da União para legislar sobre o comércio exterior e o interestadual, não podendo o Senado Federal, por meio de Resolução, fazê-lo.

É certo que o Senado tem competência para fixar as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais, conforme art. 155, § 2º, IV, da Constituição, mas isso não o autorizaria a solucionar conflitos de competência entre os Estados, definir os elementos essenciais dos impostos e conceder benefícios fiscais, conforme já ressaltado.

Segundo ÁVILA, a finalidade da fixação de alíquotas por parte do Senado Federal é única e exclusivamente a de repartir a arrecadação entre os Estados envolvidos nas operações interestaduais, como forma de garantir o subprincípio da uniformidade federativa.

No entanto, a Resolução nº 13/2012, além de definir a alíquota aplicável às operações interestaduais, pretendeu definir o que é produto importado e quem é o importador, estabelecendo o próprio fato gerador do imposto, competência reservada à lei complementar e ao Congresso Nacional.

Não obstante o já demonstrado, a Resolução do Senado estabelece uma discriminação em razão da procedência do produto, o que é vedado pelo art. 152 da Constituição, e o que permitirá que produtos com o mesmo grau de essencialidade sejam tributados de forma diferenciada.

Neste íterim, para o autor, mesmo que o objetivo do Senado Federal tenha sido nobre, no sentido de combater a guerra fiscal, isso não pode servir de justificativa para uma afronta à Constituição Federal.

Em continuidade à análise, o terceiro artigo, denominado "A Guerra Fiscal: Causas e Consequências", de autoria de ANTÔNIO REINALDO RABELO FILHO e ANA CAROLINA MAGLIANO RIBEIRO ROMANO, trata, primeiramente, da Guerra Fiscal no Direito Comparado, logo após, da Guerra Fiscal no ICMS.¹⁰⁰

Antes de tudo, porém, os autores afirmam que a guerra fiscal tem origem nas desigualdades econômicas existentes entre as Unidades Federadas, que acabam por determinar diferentes capacidades de arrecadação tributária e a necessidade de concessão de incentivos fiscais.

No que diz respeito à Guerra Fiscal do ICMS, aduzem os autores que, por mais que seja compreensível a existência de diferenças materiais entre os Estados da Federação que justifiquem a concessão de benefícios fiscais para a atração de empresas e investimentos, o Supremo Tribunal Federal, por inúmeras vezes, já se manifestou pela inconstitucionalidade daqueles concedidos sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ.

Concomitantemente, os Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, menos favorecidos economicamente em relação aos Estados do Sul e Sudeste, buscam, por meio de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, seja considerada

¹⁰⁰ Cf. RABELO FILHO, Antônio Reinaldo; ROMANO, Ana Carolina Magliano. A Guerra Fiscal: Causas e Consequências, In: Vol. 3, da *Coleção Federalismo e Tributação*, Op. Cit.

desnecessária a unanimidade do CONFAZ para a concessão de benefícios fiscais do ICMS.

Neste contexto, destacam os autores, assim como já haviam salientado JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e HUMBERTO ÁVILA, que a grande questão envolvendo a Guerra Fiscal do ICMS está diretamente ligada à concessão unilateral de benefícios por parte dos Estados em operações interestaduais.

É certo que, mesmo que os estímulos concedidos unilateralmente sejam inconstitucionais, de acordo com entendimento dos tribunais superiores, não pode o Estado de destino da mercadoria suprimir créditos de ICMS, ou seja, entendem que a concessão de benefícios de ICMS de forma inconstitucional por determinado Estado não autoriza que o outro deixe de reconhecê-los automaticamente.

A inconstitucionalidade deve ser reconhecida no âmbito do Poder Judiciário e, mesmo assim, os efeitos *ex tunc* das decisões não podem ser indiscriminadamente aplicados a todos os contribuintes beneficiados, para que não haja prejuízo àqueles que agiram de boa-fé. Deste modo, o caso concreto deve ser analisado.

No que diz respeito à Guerra Fiscal do Comércio Eletrônico, os autores ressaltam que, de acordo com a sistemática prevista na Constituição, a maior parte do ICMS é devido ao Estado de origem, cabendo uma parcela ao de destino apenas se o adquirente for contribuinte do imposto. Entretanto, a grande maioria dos consumidores neste tipo de comércio são pessoas físicas ou não contribuintes do ICMS.

Diante disso, e conforme já havia mencionado JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, foram celebrados acordos que deram origem ao Protocolo ICMS nº 21/2011, que previu a repartição do ICMS entre o Estado de origem e o Estado de destino da operação.

No entanto, conforme relatado anteriormente, a problemática surge quando as operações interestaduais envolvem Estados não signatários do citado Protocolo, em que um aplica as normas previstas na Constituição e o outro as disposições previstas no Protocolo, o que acaba por majorar a carga tributária do contribuinte, originando diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade.

Em relação à Guerra dos Portos, os autores afirmam que, na prática, ela ocorre na medida em que Estados concedem benefícios fiscais relativos ao ICMS cobrado de empresas importadoras, as quais vendem o produto para outros Estados como se o imposto tivesse sido integralmente recolhido no Estado de origem.

Referida prática, de acordo com os autores, além de promover a guerra fiscal, desprestigia a indústria nacional, que perde sua competitividade com a redução da carga tributária dos produtos importados.

Deste modo, visando a coibir os benefícios, o Senado editou a Resolução nº 13/2012, a qual foi objeto de estudo de HUMBERTO ÁVILA em seu artigo, conforme já apresentado anteriormente, e cuja constitucionalidade é questionada.

Pois bem.

Após a leitura e análise dos três artigos resenhados, percebe-se que todos tratam essencialmente acerca da guerra fiscal e apresentam conteúdos bastante próximos, possuindo, inclusive, títulos e subtítulos coincidentes.

No que tange à legislação existente acerca da concessão de incentivos, a Constituição Federal estabelece, em seu art. 150, § 6º, que a mesma só poderá ser realizada mediante lei específica.

Na mesma linha, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000) traz, em seu art. 14, diretrizes para a concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios tributários.

Especificamente em relação ao ICMS, o art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição, prevê que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Nestes termos, a Lei Complementar nº 24/75, prevê que para a concessão de benefícios fiscais referentes ao ICMS, exige-se a prévia aprovação de convênio, por unanimidade, pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Em relação à legislação futura, a Proposta de Súmula Vinculante nº 69, do Supremo Tribunal Federal, que corresponde à interpretação dada ao art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição, estabelece que "qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional".

O que ocorre, entretanto, é a ausência de observância, de modo geral, aos preceitos estabelecidos pela legislação, o que acaba por intensificar, cada vez mais, a guerra fiscal já existente e abalar o federalismo.

Deste modo, é essencial que medidas efetivas sejam tomadas em relação ao combate à guerra fiscal, uma vez que sua continuidade, além de gerar prejuízos diversos e insegurança jurídica, acabará por destruir a Federação brasileira.

O estudo desse tema, tão desafiante, foi singelamente introduzido nesta PARTE I e será retomado ao longo de outras PARTES, em especial na PARTE VIII, com a análise do Convênio ICMS 70/2014.

6. AVALIAÇÃO E SUGESTÕES

A COMISSÃO entende que a estratégia de se trabalhar com o diferencial de alíquotas, com o objetivo de se corrigirem injustiças na distribuição de recursos entre os Estados da Federação brasileira, não deve ser posta de lado. Afinal, antes da EC nº 87/15, já se trabalhava dessa forma, naquela hipótese prevista na Constituição em que o adquirente, consumidor final, fosse também contribuinte. Nesse caso, já dispunha a Constituição, a alíquota interestadual cabia ao Estado de origem e o diferencial de alíquota ao Estado da localização do destinatário, conforme art. 155, § 2º, VII e VIII.

A EC nº 87/15 tão somente amplia as hipóteses do regime anteriormente restrito aos contribuintes do imposto e passa a disciplinar todas as operações interestaduais, que se referem ao comércio eletrônico ou não. Nesse sentido, a COMISSÃO conclui que a solução determinada pela EC nº 87/15 poderá reduzir a guerra fiscal (que muitas vezes se manifesta exatamente por meio da manipulação

dos créditos, alíquotas ou bases de cálculo nas operações interestaduais), embora esta COMISSÃO não tenha examinado qualquer questão relativa à composição da base de cálculo nessas mesmas operações. Além disso, o levantamento aprofundado dos problemas vivenciados pelas empresas em geral, especialmente as pequenas e médias, poderá conduzir a diversas soluções alternativas, inclusive à disponibilização de um programa informatizado específico, a ser desenvolvido e aprovado pelos Estados, que permita o encontro da alíquota aplicável, segundo o Estado do destino, de modo a facilitar e automatizar o cálculo e a apuração do imposto devido. Recursos eletrônicos, por meio de programas aperfeiçoados, poderão reduzir substancialmente o tempo e os custos administrativos dos contribuintes para o cumprimento das obrigações tributárias decorrentes da EC nº 87/15.

Ademais, o estudo mais aprofundado do quadro acima retratado, como se dá na PARTE VIII deste RELATÓRIO, sugere que, visando à extinção da guerra fiscal do ICMS, as medidas arroladas no Convênio ICMS 70/2014 apresentam-se adequadas e razoáveis, já que propõem solução equilibrada que sinaliza o fim do problema, sem abrupta quebra de expectativas, e sem desprestigiar a segurança jurídica.