

Lições da Experiência Brasileira com o Imposto Sobre o Valor Adicionado

CARLOS A. LONGO(*)

Resumo

Este trabalho faz uma revisão da experiência brasileira com o Imposto sobre o Valor Adicionado estadual; introduzido por ocasião de uma ampla reforma tributária em 1965, o Imposto sobre o Valor Adicionado estadual substituiu um imposto de vendas em consignação, em uso há mais de 30 anos. A seção 1 apresenta uma visão esquemática da recente legislação tributária a nível nacional. A estrutura básica do Imposto sobre o Valor Adicionado é descrita na Seção 2; suas principais exclusões e isenções são discutidas na Seção 3. A Seção 4 levanta questões de princípio de coordenação tributária interjurisdiccional, e apre-

senta estimativas do imposto sobre a receita estadual, resultante de sua ausência. A Seção 5 agrega as conclusões e principais implicações de política.

Abstract

This paper reviews the Brazilian experience with the state VAT; introduced in a sweeping 1965 tax reform the state VAT substituted a turnover sales tax, which was in place for more than 30 years. Section 1 gives a sketchy overview of the recent tax legislation at national level. The basic VAT structure is described in section 2: its major exclusions and exemptions are discussed in section 3. Section 4 raises issues of principle of interjurisdictional tax coordination, and follows with estimates of the revenue effect that results from the lack of it. Section 5 brings together conclusions and the main policy implications.

O autor é professor adjunto da FEA-USP e pesquisador da FIPE.

- (*) Este trabalho foi preparado para a Conferência sobre a Tributação do Valor Adicionado nos Países em Desenvolvimento, patrocinada pela Divisão de Economia Pública do Banco Mundial, em Washington, D.C., em 21-23 de abril de 1986.
O autor gostaria de agradecer, sem implicações, os úteis comentários do Prof. Alcides J. Costa.

1. Tributação a Nível Nacional

Até meados da década de trinta, os prin-

cipais impostos eram virtualmente inexistentes no Brasil. Os governos federal e estaduais recolhiam o grosso de suas receitas de uma variedade de impostos e tarifas limitados, que tributavam, sob diferentes denominações, o comércio e os negócios. As disposições tributárias contidas na Constituição de 1934 foram um primeiro esforço para agrupar impostos dispersos e alcançar um fato gerador mais amplo. Como resultado, um incipiente imposto de renda foi atribuído ao governo federal, um imposto de vendas e consignação foi atribuído aos estados e um imposto sobre a propriedade urbana aos governos municipais. Contudo, esses impostos não se tornaram importantes fontes de receita até uma data posterior. As contribuições efetivas para o orçamento federal eram, então, as tarifas de importação e os impostos sobre a venda de bebidas e fumo, ao passo que as receitas dos estados dependiam maciçamente de seus impostos de exportação e importação.

Em 1966, o último ano de vigência do antigo regime tributário, os impostos de renda e vários impostos de consumo de um só estágio sobre as vendas no atacado (cigarros, bebidas e artigos de luxo) representavam cerca de 75% da receita total a nível federal – excluindo a previdência social. A nível estadual, os impostos sobre o comércio gradualmente deram lugar ao altamente produtivo imposto sobre as vendas e consignação, que se tornou sua mais importante fonte de receita – 80% da receita total. Os estados tiveram por muito tempo uma liberdade absoluta para legislar sobre sua própria base e alíquotas; portanto, as alíquotas do imposto diferiam de um estado para outro, de acordo com as condições e necessidades locais. Por volta de 1959, as alíquotas permaneceram em um raio de 3% a 5%, crescendo rapidamente entre 4% a 7%, às vésperas da reforma.

As receitas tributárias nacionais – excluindo as contribuições trabalhistas – como uma porcentagem do PIB, caíram de aproximadamente 17% para 12% nos últimos 20 anos. Esta abrupta redução surgiu principalmente porque os dispêndios com as tra-

dicionais atividades do setor público (educação, saúde, defesa, legislação e manutenção da ordem etc.) deram lugar à expansão dos serviços públicos financiados com contribuições específicas ou receitas próprias – previdência social e empresas do governo. Atualmente, o governo federal recolhe 56%, os estados 38%, e as municipalidades 6% das receitas nacionais totais. Contudo, levando em conta as transferências intergovernamentais, o governo federal dispõe de 46%, os estados de 36% e as municipalidades de 17%. Nos últimos 20 anos, a parcela do governo federal e das municipalidades aumentaram a expensas dos estados; a legislação tributária altamente centralizada e as necessidades prementes dos governos municipais – pressionadas pela urbanização acelerada – explicam, em grande medida, este efeito de redistribuição (vide tabela 1).

A reforma tributária de 1965 foi decretada pelo executivo, através de Emenda Constitucional, que foi utilizada, com alterações desprezíveis, na redação do Código Tributário Nacional (Lei 5172/1966). Os impostos existentes foram então agrupados em quatro categorias, de acordo com sua base econômica – impostos sobre o comércio exterior, sobre a renda e o patrimônio, sobre a produção e os “especiais” – e designados para níveis específicos de governo. Esta reforma aboliu inúmeros impostos aplicados sobre atividades específicas, licenças e impostos de selo (“indústria e profissões”, “diversões públicas” etc.), e fez com que os impostos de vendas e consignação em cascata se aproximassem de sua base econômica real.

Os impostos sobre vendas e consignações estaduais e os impostos federais sobre as vendas no atacado foram substituídos por um imposto estadual e um federal sobre o valor adicionado⁽¹⁾. Ademais, impostos municipais específicos sobre negócios e comércio foram transformados em um

(1) O imposto federal sobre as vendas no atacado era de fato um imposto sobre o valor adicionado desde 1958.

TABELA 1
RECEITA TRIBUTÁRIA NACIONAL
ANTES DAS TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS
(CR\$ MILHÕES)

Anos	Federal	%	Estados	%	Municipalidades	%	Total
1965	3.002	51,0	2.358	43,0	405	6,0	5.965
1970	18.528	54,0	14.248	42,0	1.253	4,0	34.029
1975	92.282	58,0	57.872	37,0	6.377	5,0	156.531
1980	1.002.704	58,0	618.384	36,0	87.373	6,0	1.708.461
1983	8.851.209	57,0	5.666.664	37,0	790.776	6,0	15.308.649
1984	27.344.553	56,0	18.415.385	38,0	2.445.403	6,0	48.205.341
1985(*)	93.481.000	56,0	62.796.462	38,0	8.338.824	6,0	164.616.286

APÓS AS TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS
(CR\$ MILHÕES)

Anos	Federal	%	Estados	%	Municipalidades	%	Total
1965	2.326	39,0	2.870	48,0	769	13,0	5.965
1970	15.553	46,0	13.488	39,0	4.988	15,0	34.029
1975	78.760	50,0	56.297	36,0	21.474	14,0	156.531
1980	841.999	49,0	606.437	35,0	260.025	16,0	1.708.461
1983	7.416.264	48,0	5.382.174	35,0	2.510.211	17,0	15.308.649
1984	22.407.888	46,0	17.573.555	46,0	8.223.898	18,0	48.205.341
1985(*)	75.640.000	46,0	60.305.462	36,0	28.670.824	18,0	164.616.286

Nota: (*) Estimativas.
Fonte: MINIFAZ Secretaria da Receita Federal.
 Coordenação de Atividades Especiais.

imposto de serviços municipais. As exportações, bem como as importações, tornaram-se base exclusiva para tributação federal, em cujo nível continuaram a ser recolhidos os impostos sobre combustíveis (gasolina, óleo, gás), eletricidade e minerais. Os imóveis permaneceram como uma fonte de receita municipal, apesar de insignificante.

Com pequenas alterações no regime anterior de distribuição tributária, a reforma de 1965 atribuiu aos estados e municípios, em uma base igualitária, 20% dos impostos de renda e sobre o valor adicionado federal. Esta porcentagem foi logo após reduzida a apenas 10%, retornando gradualmente a

seu nível anterior por volta de 1975 e, desde então, cresceu até o atual nível de 30%. Os impostos de venda federais recolhidos sobre energia e minerais continuaram a ser divididos com os estados e municípios – vários esquemas de distribuição se aplicam e os pesos dependem de fatores tais como a fonte da receita, a população e o inverso da renda *per capita*. Ademais, a reforma estabeleceu que 20% do imposto sobre o valor adicionado estadual pertencia às municipalidades de onde se originou.

Tradicionalmente, a Constituição e as leis federais dispõem sobre a estrutura tributária básica dos níveis governamentais inferiores

no Brasil. Este padrão foi acentuado pela reforma de 1965, que foi decretada, ao invés de discutida no Congresso. Assim, a centralização tornou-se ainda mais efetiva. Como resultado dessa reforma, os estados perderam seu limitado poder de criar novos impostos. Ademais, uma absurda rigidez foi introduzida na lei: as alíquotas e as isenções dos impostos estaduais sobre o valor adicionado tinham que ser praticamente uniformes em todas as mercadorias e jurisdições.

A tributação de valor adicionado foi introduzida no Brasil quando a Comunidade Econômica Européia ainda estava considerando. De certo modo, ainda hoje a experiência tem um caráter pioneiro. A natureza dos problemas que os estados enfrentam quando um novo imposto é adotado em um país federalista, comparativamente à de uma área de livre comércio, não são equivalentes. Além disso, os problemas podem não ser idênticos se o imposto sobre o valor adicionado for um substituto das principais fontes de receita ou se for simplesmente considerado como uma complementação dos impostos existentes. Os conflitos tributários interjurisdicionais gerados por alíquotas e isenções discrepantes são mínimos, quando o novo imposto for apenas uma fonte adicional de receita dentro de um único nível de governo⁽²⁾.

Apesar de o imposto sobre o valor adicionado estadual brasileiro ser razoavelmente abrangente e ter-se destinado a ser apenas um aperfeiçoamento em relação ao seu predecessor – o método de arrecadação tributária em cascata – e não um novo imposto em qualquer sentido fundamental, surgiram imediatamente dificuldades conceituais e práticas. As contínuas disputas concernentes à distribuição apropriada da base tributária entre os representantes estaduais e entre estes e o governo central subsistiram até nossos dias (LONGO, 1982, p. 103-112).

(2) Para uma discussão lúcida sobre esses assuntos, vide PODDAR (a sair).

2. Estrutura Básica sobre o Valor Adicionado

A nível federal, o imposto sobre o valor adicionado é um imposto seletivo que submete uma lista de produtos manufaturados a várias alíquotas – desde 4% sobre o cimento até 365% sobre os cigarros. A arrecadação da receita é altamente concentrada em cigarros, bebidas e automóveis (em conjunto, eles representam 60% da receita do imposto sobre o valor adicionado). É adotado o método de crédito na arrecadação tributária, as importações são tributadas – permite-se o adiamento até a primeira venda –, as exportações são isentas e descontos em dinheiro são usualmente concedidos. No fim da década de sessenta, este imposto representava a metade da receita federal total, porém agora está reduzido a cerca de 20%; neste meio tempo, novas formas de tributação indireta foram criadas – impostos sobre a receita bruta e contribuições salariais vinculadas à previdência social e gastos sociais – e o crescente papel da tributação sobre a renda deslocou o imposto sobre o valor adicionado federal (vide tabela 2).

O imposto sobre o valor adicionado estadual abrange a maioria dos estágios de produção e distribuição, incluindo as vendas no varejo. O referido imposto é aplicado de acordo com o método de crédito de arrecadação tributária; não são concedidas devoluções em dinheiro, exceto para exportações. Na prática, aplica-se uma aproximação da “variante” consumo do imposto sobre o valor adicionado, pelo menos até recentemente. A venda de uma ampla relação de bens de capital foi isenta, porém não foram permitidos créditos na compra de bens destinados a compor o ativo permanente. Assim, as máquinas e equipamentos de escritório, equipamentos de transporte e itens similares foram incluídos na base tributária, visto que os mesmos não foram explicitamente isentos. No decurso de 1987, contudo, essa isenção será desativada, exceto em vendas interestaduais de estados sulinos. Portanto, uma variante de imposto so-

TABELA 2
RECEITA TRIBUTÁRIA FEDERAL
(CR\$ MILHÕES)

	1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976
Imposto de Renda	2.173	3.764	4,897	6.503	9.981	12.803	19.340	38.609	60.640
Imposto sobre Valor Adicionado	5.075	6.751	8.506	11.413	14.889	19.854	27.911	36.191	52.735
Imposto sobre Finanças	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Tarifas	816	1.078	1.330	1.806	2.636	3.817	6.804	9.611	15.078
Imposto de Consumo	1.790	2.567	3.371	4.386	5.875	7.436	9.146	11.676	29.611
Taxas	92	236	341	715	1.005	2.640	3.872	4.846	7.093
Outros	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Receita Total	9.946	14.396	18.445	24.823	34.386	46.550	67.073	100.934	165.157

	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985(*)
Imposto de Renda	98.006	146.090	239.557	462.766	965.257	2.093.975	5.761.881	19.402.647	64.405.790
Imposto sobre Valor Adicionado	74.572	107.789	162.496	300.213	613.537	1.320.584	2.752.562	7.328.056	22.968.555
Imposto sobre Finanças	8.797	13.580	23.864	117.700	279.351	555.879	780.371	2.800.610	6.080.304
Tarifas	17.145	23.037	36.000	107.820	151.764	240.875	702.143	1.875.164	7.194.769
Imposto de Consumo	37.340	51.374	71.634	84.810	138.856	276.371	556.770	1.658.952	4.583.343
Taxas	10.873	15.435	23.610	71.824	127.711	234.635	385.155	854.937	2.094.842
Outros	—	3.061	4.761	10.812	21.925	41.104	84.384	246.627	2.189.175
Receita Total	246.733	360.366	561.924	1.155.944	2.298.401	4.763.423	11.003.266	34.166.992	109.524.785

IMPOSTO SOBRE VALOR ADICIONADO

RECEITA TRIBUTÁRIA FEDERAL
(EM PORCENTAGEM)

	1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976
Imposto de Renda	21,85	26,15	26,55	26,20	29,03	27,50	28,83	38,25	36,72
Imposto sobre Valor Adicionado	51,03	46,89	46,11	45,97	43,29	42,65	41,62	35,85	31,93
Imposto s/ Finanças	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Tarifas	8,20	7,49	7,21	7,28	7,67	8,20	10,14	9,52	9,13
Imposto de Consumo	18,00	17,83	18,28	17,67	17,09	15,97	13,64	11,57	17,93
Taxas	0,92	1,64	1,85	2,88	2,92	5,67	5,77	4,80	4,29
Outros	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Receita Total	100	100	100	100	100	100	100	100	100

	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985
Imposto de Renda	39,72	40,54	42,62	40,03	42,01	43,96	53,36	56,78	58,97
Imposto sobre Valor Adicionado	30,22	29,91	28,92	25,97	26,69	27,72	25,02	21,45	20,91
Imposto s/ Finanças	3,57	3,77	4,25	10,18	12,15	11,67	7,09	8,20	5,48
Tarifas	6,95	6,39	6,41	9,33	6,60	5,06	6,38	5,49	6,58
Imposto de Consumo	15,13	14,26	12,75	7,34	6,04	5,60	5,06	4,86	4,11
Taxas	4,41	4,28	4,20	6,21	5,56	4,93	3,32	2,50	1,83
Outros	-	0,85	0,85	0,94	0,95	0,86	0,77	0,72	1,99
Receita Total	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Nota: (*) Janeiro – Novembro.
Fonte: Ministério da Fazenda, SRF, CAE.

bre o valor adicionado do tipo produto bruto entrará em vigor⁽³⁾.

A cobertura do imposto estadual sobre o valor adicionado está muito aquém de uma base abrangente em muitos aspectos. O setor de serviços está excluído do fato gerador, juntamente com um certo número de atividades, tais como a venda de combustível, eletricidade e mineração, alcançados que são pelos impostos a nível federal. Algumas isenções são concedidas por acordos interestaduais, sujeitos a estritos controles federais. Não existem muitas isenções e tratamento preferencial na forma de diferenciação explícita de alíquota. Muitas das isenções realmente existentes foram concedidas pela Constituição: livros, jornais e papel de imprensa, bem como exportações de manufaturas. Um número limitado de matérias-primas e produtos agrícolas também está isento.

O imposto sobre o valor adicionado, tal como seu predecessor às vésperas da reforma, tem sido, essencialmente, a única fonte de receita tributária administrada a nível estadual. Todavia, nem todos os estados dependem exclusivamente deste imposto, nem tampouco podem endividar-se facilmente, devido aos estritos controles federais. Muitos estados, principalmente os pobres do Norte e Nordeste, dependem bastante das transferências federais – participação na receita dos impostos de renda, sobre o valor adicionado e dos impostos únicos – para pagar até a metade de seus dispêndios (Vide tabela 3).

A alíquota do imposto sobre o valor adicionado estadual é de 17% para vendas dentro de cada jurisdição e a alíquota aplicada a vendas interestaduais é de 12% – no caso de embarques dos estados sulinos e do sudeste para os estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste aplica-se uma alíquota de 9%. O próprio imposto está incluído na base tributária, de modo que a alíquota efeti-

va é mais elevada. Como o imposto pago ao estado de origem é descontado do débito fiscal no estado de destino, o estado importador se apropria da diferença entre a alíquota interna e interestadual (Vide tabela 4).

Problemas de distribuição das receitas entre estados, apesar de não serem peculiares ao imposto sobre o valor adicionado, tornam-se aqui mais agudos, quando comparados ao antigo regime do imposto de vendas em cascata. A menos que as mercadorias que cruzam a fronteira possam ser duplamente tributadas, o imposto de valor adicionado requer a especificação de um princípio de ajustamento tributário na fronteira⁽⁴⁾. A aplicação do princípio da origem ou destino pode beneficiar indevidamente os estados exportadores (líquidos) ou importadores (líquidos), se a cobertura tributária não for ampla e/ou o comércio não for equilibrado⁽⁵⁾.

O Comitê Neumark recomendou para a CEE, ainda que em vão, a adoção do princípio de origem para o comércio intercomunitário sob a suposição de que este princípio seria necessário, se os controles fronteiriços fossem abolidos. A prescrição do Comitê pode ter sido um importante fator no Brasil, ao se ter que tomar decisão sobre como tratar as vendas interestaduais⁽⁶⁾. Como os créditos tributários jamais foram considerados no regime anterior (a tributação das vendas em cascata), foi adotado o princípio de origem para o comércio interestadual. Porém dificuldades imediatas, que não haviam sido então previstas, levaram o Congresso, logo após o novo imposto ter entrado em vigor, a aprovar leis introduzindo ligeira diferenciação de alíquotas entre esta-

(3) Para uma descrição detalhada da base do imposto sobre o Valor Adicionado e métodos de arrecadação, vide SHOUP & GILLIN. Critérios de Escolha entre tipos de Imposto sobre o Valor Adicionado, *op. cit.*, a sair.

(4) Com um imposto de vendas em cascata, o impacto da dupla tributação é amortecido pela natureza cumulativa do próprio tributo.

(5) Para uma revisão documentada desta literatura, vide CNOSEN. Coordenação Interjurisdicional de Impostos sobre as Vendas, *op. cit.*, 1983.

(6) O Prof. Shoup, membro do Comitê Neumark, atuou por um curto período como consultor para a comissão de Reforma Tributária Brasileira.

TABELA 3
RECEITA TRIBUTÁRIA ESTADUAL-1985(*)
(CR\$ BILHÕES)

	Total	Receita Tributária Própria (ICM, ITBI e taxas)	Participação na Receita (Correntes + Capital)
NORTE	2.172	708	1.463
Acre	255	21	234
Amazonas	485	254	231
Pará	724	366	358
Amapá	176	—	176
Rondônia	364	66	297
Roraima	166	—	166
NORDESTE	9.442	5.593	3.848
Maranhão	711	253	457
Piauí	448	119	329
Ceará	1.201	719	482
R. Grande do Norte	420	141	279
Paraíba	654	308	346
Pernambuco	1.670	1.151	518
Alagoas	632	406	225
Sergipe	373	123	250
Bahia	3.328	2.370	957
CENTRO-OESTE	3.926	2.548	1.377
Mato Grosso	1.238	679	559
Mato G. do Sul	783	630	153
Goiás	930	772	158
Distrito Federal	973	467	506
SUDESTE	31.699	28.671	3.028
Minas Gerais	5.493	4.614	878
Espírito Santo	919	590	328
Rio de Janeiro	6.483	5.983	500
São Paulo	18.803	17.482	1.321
SUL	10.281	8.814	1.467
Paraná	4.146	3.666	480
Santa Catarina	1.516	1.101	415
R. Grande do Sul	4.617	4.046	571
BRASIL	57.522	46.336	11.185

RECEITA TRIBUTÁRIA ESTADUAL-1985
(EM PORCENTAGEM)

	Total	Receita Tributária Própria (ICM, ITBI e taxas)	Participação na na Receita (Correntes + Capital)
NORTE	100,0	32,6	67,4
Acre	100,0	8,3	91,7
Amazonas	100,0	52,4	47,6
Pará	100,0	50,5	49,5
Amapá	100,0	—	100,0
Rondônia	100,0	18,4	81,6
Roraima	100,0	—	100,0
NORDESTE	100,0	59,2	40,8
Maranhão	100,0	35,6	64,4
Piauí	100,0	26,6	73,4
Ceará	100,0	59,9	40,1
R. Grande do Norte	100,0	33,6	66,4
Paraíba	100,0	47,1	52,9
Pernambuco	100,0	68,9	31,1
Alagoas	100,0	64,3	35,7
Sergipe	100,0	33,0	67,0
Bahia	100,0	71,2	28,8
CENTRO-OESTE	100,0	64,9	35,1
Mato Grosso	100,0	54,9	45,1
Mato G. do Sul	100,0	80,4	19,6
Goiás	100,0	82,9	17,1
Distrito Federal	100,0	48,0	52,0
SUDESTE	100,0	90,4	9,6
Minas Gerais	100,0	84,0	16,0
Espírito Santo	100,0	64,3	35,7
Rio de Janeiro	100,0	92,3	7,7
São Paulo	100,0	93,0	7,0
SUL	100,0	85,7	14,3
Paraná	100,0	88,4	11,6
Santa Catarina	100,0	72,6	27,4
R. Grande do Sul	100,0	87,6	12,4
BRASIL	100,0	80,6	19,4

Nota: (*) Estimativa

Fonte: Revista de Finanças Públicas, ano 45(361) jan/mar. 1985, p.85-87.

TABELA 4
ALÍQUOTAS DO IMPOSTO
SOBRE O VALOR ADICIONADO ESTADUAL

Ano	Norte – Sudeste – Centro-Oeste			Sudeste – Sul		
	Vendas			Vendas		
	Internas	Interestaduais	Exportação	Internas	Interestaduais	Exportação
1967	15,0%	15,0%	15,0%	15,0%	15,0%	15,0%
	18,0%	18,0%	18,0%			
1968	18,0%	18,0%	18,0%	15,0%	15,0%	15,0%
				16,0%	15,0%	15,0%
				17,0%	15,0%	15,0%
1969	18,0%	18,0%	17,0%	15,0%	15,0%	15,0%
1970	18,0%	15,0%	15,0%	17,0%	15,0%	15,0%
1971	17,5%	14,5%	14,5%	16,5%	14,5%	14,5%
1972	17,0%	14,0%	14,0%	16,0%	14,0%	14,0%
1973	16,5%	13,5%	13,5%	15,5%	13,5%	13,5%
1974	16,0%	13,0%	13,0%	15,0%	13,0%	13,0%
1975	15,5%	12,0%	13,0%	14,5%	12,0%	13,0%
1976	15,0%	11,0%	13,0%	14,0%	11,0%	13,0%
1977	15,0%	11,0%	13,0%	14,0%	11,0%	13,0%
1978	15,0%	11,0%	13,0%	14,0%	11,0%	13,0%
1979	15,0%	11,0%	13,0%	14,0%	11,0%	13,0%
1980	15,0%	11,0%	13,0%	15,0%	11,0% e 10,0%	13,0%
1981	16,0%	11,0%	13,0%	15,5%	11,0% e 9,5%	13,0%
1982	16,0%	11,0%	13,0%	16,0%	11,0% e 9,0%	13,0%
1983	16,0%	11,0%	13,0%	16,0%	11,0% e 9,0%	13,0%
1984	17,0%	12,0%	13,0%	17,0%	12,0% e 9,0%	13,0%
1985	17,0%	12,0%	13,0%	17,0%	12,0% e 9,0%	13,0%
1986	17,0%	12,0%	13,0%	17,0%	12,0% e 9,0%	13,0%

Nota: (*) 12% para as vendas dentro da região e 9% para vendas aos estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste.
Fonte: Boletim do ICM – CAE-MINIFAZ.

dos (classificados por regiões) e tipo de transação (quer interna ou interestadual).

As estatísticas de comércio interestadual revelam que os estados sulinos industrializados apresentam há muitos anos, superávits contínuos em relação ao resto do país, e déficits em seu comércio exterior. Ao mesmo tempo, os estados mais pobres do Norte e Nordeste são importadores líquidos

do Sul e exportadores líquidos para o exterior, configurando um evidente padrão de comércio triangular. Para evitar a redistribuição de receita em favor dos estados produtores sulinos, o Congresso aprovou uma alíquota diferencial de 3 pontos percentuais a ser aplicada entre a alíquota interna dos estados importadores e a alíquota aplicada a exportações interestaduais no estado de origem. Contudo, esta diferença demonstrou

ser insuficiente para recompor as perdas de receita, de modo que o diferencial de taxa foi gradualmente aumentado até a porcentagem atual de 8%.

A reforma tributária de 1965 excluiu as exportações de mercadorias industrializadas da base de imposto sobre o valor adicionado estadual, através de uma disposição Constitucional. Isto foi um resultado direto da política comercial do país; em um certo momento, basicamente entre 1967 e 1975, as leis federais até mesmo exigiam que os estados dobrassem os créditos tributários de imposto sobre o valor adicionado nas exportações, às suas próprias despesas. Os créditos tributários foram então entendidos até mesmo às atividades nacionais indiretamente relacionadas às exportações, tais como estaleiros e vendas internas de sociedades *trading*. Os créditos em exportações de bens primários são concedidos em uma base muito limitada, através de acordos tributários interestaduais induzidos pelo governo federal. Como resultado desses incentivos, os estados perderam uma significativa quantidade de receita. Contudo, desde 1975, esta tendência foi revertida: a participação dos estados na receita de impostos do governo federal, as alíquotas e os créditos tributários têm se movido gradualmente em favor dos estados.

Os exportadores de bens primários não têm se beneficiado da exclusão Constitucional porque a maioria dos estados não industrializados, sendo exportadores líquidos no comércio exterior, seriam especialmente prejudicados por esta disposição. Dessa forma esses bens são basicamente tributados, ainda que a uma alíquota ligeiramente reduzida (13%). Entretanto, a lei tem sido frouxamente interpretada, visto que não são concedidos descontos, a menos que os custos das mercadorias primárias superem a metade do preço de exportação.

3. Exclusões e Isenções

A base do imposto sobre o valor adicionado estadual não inclui combustíveis, mas alimentos simples, tais como arroz e feijão,

são totalmente tributados. A razão disto é que os estados mais pobres ou com vocação agrícola dependem desta fonte de receita. A venda de energia, minerais, e as atividades transporte e comunicações são atualmente tributadas pelo governo federal. A arrecadação do imposto sobre essas fontes é vinculada ao financiamento de dispêndios públicos em infra-estrutura, usinas hidroelétricas, usinas de aço, exploração de petróleo e expansão dos serviços de comunicação. A sua inclusão na base tributária federal vem desde as décadas de quarenta e cinquenta.

O investimento nesses setores não mais depende dessa receita tributária. Os lucros gerados pelas próprias empresas públicas – venda de produtos e serviços – bem como financiamento bancário interno e externo, provêm atualmente da maioria de suas despesas de capital. O montante da arrecadação de impostos sobre energia, minerais, eletricidade e comunicação não representa mais que 10% do investimento anual das empresas públicas que operam nesses setores. A receita desses impostos, que antes representava cerca de 20% das receitas federais, está agora reduzida a menos de 5%. Assim sendo, parece desejável abolir esses impostos a nível federal e permitir que os estados expandam na mesma medida a sua base.

As isenções tornam-se efetivas – aos bens aplicam-se alíquotas zero – quando concedidas no último estágio do processo produtivo, e é permitido aos contribuintes crédito total por impostos pagos sobre suas compras; ou, ineficaz, quando os impostos arrecadados em estágios anteriores não forem descontados no setor isento. Neste caso, um elo é quebrado no sistema de crédito e a alíquota efetiva sobre o produto final não será determinada com facilidade. A menos que um “crédito presuntivo” – concedido como se os impostos fossem pagos – seja concedido ao setor isento, a isenção não será levada adiante⁽⁷⁾.

(7) Quanto ao conceito de alíquota zero e suas implicações administrativas, vide SHOUP & GILLIN (a sair).

Existem poucos casos de mercadorias com alíquota zero – exceto nas exportações. A venda de algumas mercadorias agrícolas – verduras, frutas e laticínios – é isenta se for vendida antes da industrialização. Contudo, a maior parte dos produtos agrícolas, e isto inclui alimento *in natura* tal como arroz, feijão, milho etc., é tributada, mesmo quando vendida sem industrialização. A arrecadação tributária pode diferir se esses produtos forem vendidos como insumos de mercadorias industrializadas. Assim, a indústria recolhe 68% das receitas do imposto sobre o valor adicionado estadual e a agricultura apenas 6%, ainda que suas participações na renda nacional sejam de 35% e 11%, respectivamente.

A agricultura é poupada da arrecadação de impostos por uma questão administrativa. Porém, como indicado, a mesma não está isenta, visto que a receita tributária de seu valor adicionado é em grande parte recolhida ao longo do processo produtivo no setor industrial ou comercial. Para evitar bitributação, a venda de muitos insumos agrícolas, tais como fertilizantes, rações e sementes, é isenta. Para fazer vigorar a alíquota zero sobre verduras, frutas e laticínios e um número limitado de itens, é permitido aos varejistas, tais como restaurantes e bares, um “crédito presuntivo” sobre a compra desses produtos.

Um imposto de serviços municipais é aplicado com várias alíquotas sobre a renda bruta de um grande número de atividades locais – construção, publicidade, manutenção, entretenimento e serviços profissionais (médicos, advogados etc.). Uma relação de serviços contendo 66 atividades nas quais as municipalidades podem aplicar esse imposto aparece no Código Tributário Nacional. Por lei federal, os serviços tributados pelos municípios estão excluídos do imposto sobre o valor adicionado estadual. Atividades híbridas, tais como construção e publicidade, separam, para fins de tributação, o valor da venda de mercadorias do valor dos serviços prestados. É desnecessário dizer que a existência desta “área cinzenta” cau-

sa freqüentes disputas tributárias entre os estados e as municipalidades.

4. Questões sobre o Federalismo

Uma grande fonte de dificuldades no imposto estadual sobre o valor adicionado no Brasil, como antes sugerido, relaciona-se à sua base limitada e sua estrutura legal centralizada. Os estados não podem tributar a maior parte do valor adicionado em seu território e têm pouca margem de liberdade para estabelecer alíquotas e isenções em sua própria principal fonte de receita.

Naturalmente, os modelos de federalismo fiscal não devem ser usados literalmente, porém os mesmos, com freqüência, fornecem sugestões úteis sobre política tributária. De acordo com a exegese dos manuais acadêmicos, um país, especialmente um país continental como o Brasil, poderia beneficiar-se muitíssimo se os impostos aplicados sobre a capacidade de pagamento fossem atribuídos ao governo central, deixando às jurisdições subnacionais o emprego da tributação indireta de base ampla. Os tributos aplicados conforme o critério do benefício, como os impostos sobre a propriedade, são usualmente caracterizados, sendo extremamente úteis se apropriadamente explorados a nível local.

A divisão do bolo fiscal no Brasil está muito distante dessa estrutura ideal. A nível federal, os impostos de renda não recaem sobre indivíduos, visto que a maior parte de seu ônus é paga por empresas ou por transações tributadas exclusivamente na fonte. As municipalidades dependem fortemente, para a maior parte de suas finanças, de transferências de níveis mais elevados de governo e os estados têm sua base e autonomia bastante limitadas. Neste documento, serão focalizadas apenas as alternativas de política tributária a nível estadual.

Um resultado padrão que emerge da literatura de coordenação de impostos indiretos

é que a escolha do ajustamento de imposto na fronteira (AIF) afeta a distribuição de receita entre estados, a menos que se presume as condições mais estritas. Supondo que os dispêndios governamentais beneficiem principalmente os consumidores, então uma condição suficiente que define um sistema neutro de ajustamento de imposto na fronteira é a adoção do princípio do destino, para comércio nacional, bem como externo. Neste caso, como as exportações têm alíquota zero e as importações são tributadas à alíquota interna, o serviço público de cada comunidade é financiado com receitas arrecadadas sobre o valor adicionado consumido em seu território. Isto é também verdadeiro quando as isenções e alíquotas diferem entre jurisdições e o comércio não é bilateralmente equilibrado⁽⁸⁾. A adoção do princípio do destino atenua as maiores dificuldades do imposto sobre o valor adicionado estadual no Brasil – autonomia fiscal e distorções alocativas. Em termos administrativos, os impostos aplicados de acordo com o princípio do destino são superiores aos impostos baseados na origem, visto que aquele não dá lugar a problemas de avaliação de fluxos de comércio interestaduais⁽⁹⁾.

O princípio do destino é aplicado em todo país que adota um imposto sobre o valor adicionado. Uma preocupação básica da Sexta Diretiva do Conselho das Comunidades Européias (1977) foi estreitar a ampla latitude nas definições de exclusão, isenções e procedimentos administrativos do imposto sobre o valor adicionado dos estados membros. Um fato gerador uniforme foi acordado e foi estabelecida uma relação comum de isenções. Estas incluem transações bancárias, financeiras, seguros, serviços postais, tratamento da saúde, atividades educacionais e culturais, difusões em rádio e televisão não comerciais. Exceto quanto ao Reino Unido, o imposto sobre o valor adicionado se aplica até mesmo à venda de novos edifícios, porém isenta a venda de

propriedade residencial anteriormente ocupada. Tratamentos especiais são usualmente permitidos ao setor agrícola e aos pequenos negócios (CNOSSEN, 1983, p.150-68).

O nível e a estrutura das alíquotas do imposto sobre o valor adicionado diferem significativamente entre os países membros da comunidade européia. A alíquota nominal padrão varia de 10% a 30%. A maioria dos estados membros impõe alíquotas reduzidas sobre mercadorias e serviços considerados essenciais, tais como alimentos, medicamentos, jornais e transportes. Alguns países estendem sua alíquota reduzida, que em alguns casos torna-se alíquota zero, a itens tais como vestuário, calçados, eletricidade e combustíveis. Existem países que impõem alíquotas mais elevadas sobre "artigos de luxo" (automóveis, equipamentos eletrônicos, jóias, combustíveis, perfumaria, cosméticos etc).

Os países da CEE têm uma base muito mais ampla, bem como maior latitude no nível e estrutura do imposto sobre valor adicionado, que os estados brasileiros. Basicamente, todas as transações (mercadorias e serviços) são cobertas pelo imposto sobre o valor adicionado europeu, exceto as atividades que são usualmente isentas de impostos indiretos – setor financeiro, difusão de rádio e TV – ou são totalmente excluídos – serviços de saúde, cultura, correios etc. Assim, como os países da CEE não abandonaram o princípio do destino no comércio intracomunitário, cada estado usufrui de uma ampla margem de liberdade para estabelecer sua própria alíquota e princípios administrativos. Naturalmente, nada disto é possível no Brasil, onde problemas de disputa entre esferas de governo e interjurisdicionais são agravados pelo sistema existente de ajustamentos de impostos nas fronteiras.

A discussão acima sugere que a base do imposto sobre o valor adicionado no Brasil deveria ser ampliada e sua administração tornada mais flexível. Inevitavelmente, tal movimento terá consequências sobre a atual distribuição de receitas. Entretanto, os

(8) Para que este resultado se mantenha, o comércio global da comunidade deve ser equilibrado. Vide LONGO (1978).

(9) Para uma elaboração, vide PODDAR (a sair).

custos da transição podem não ser significativos. O impacto líquido sobre a receita em cada estado será provavelmente desprezível se as alterações desejáveis forem combinadas em um pacote fiscal. Alguma evidência desse tipo de alteração é apresentada a seguir.

A exportações interestaduais são tributadas a alíquotas reduzidas. Assim, a adoção do princípio do destino, *ceteris paribus*, implicaria receitas mais baixas no estado de origem, enquanto que os estados importadores ganhariam a diferença. Apoiados em estatísticas de comércio interestadual, Eris & Kadota (1983) estimaram que a maioria dos estados ganha com esta mudança, ao passo que São Paulo, Bahia, Espírito Santo e Amazonas perderiam (Vide tabela 5, coluna 1).

Como já indicado, as exportações de bens primários não se beneficiam da alíquota zero; as exportações de bens não manufaturados são basicamente tributados a uma alíquota ligeiramente reduzida (13%). Os mesmos autores também quantificaram o impacto negativo, nas finanças estaduais, que se seguiriam após a adoção da alíquota zero em mercadorias atualmente tributadas na fronteira. Exceto quanto a alguns estados do Norte e exportadores líquidos no extremo sul, as perdas de receita não são estatisticamente significativas neste caso (Vide tabela 5, coluna 2).

Embora a maioria dos estados tenha o desejo de isentar os bens essenciais, nem todos têm condições de fazê-lo. Os estados industrializados do Sul estariam dispostos a perder alguma receita para fins administrativos⁽¹⁰⁾, bem como de equidade. Contudo, os estados mais pobres, que dependem em grande parte da agricultura, estariam menos dispostos a aplicar um tratamento especial a esses produtos – o alimento ainda é uma importante parcela de sua base de produção e consumo. As estimativas de Eris & Kadota

mostram que muitos estados poderiam perder de 30 a 40% de suas receitas de imposto sobre o valor adicionado se uma cesta de alimentos básicos tiver alíquota zero (Vide tabela 5, coluna 3)⁽¹¹⁾.

Uma fonte potencial de receita para os estados é uma integração parcial de imposto sobre o valor adicionado federal com o imposto sobre o valor adicionado estadual. Tem-se proposto deixar as fontes mais produtivas de receita, tais como os cigarros, bebidas e automóveis para o governo federal, mas transferir os demais bens tributados para a base estadual do imposto sobre valor adicionado. Neste caso, os estados poderiam aumentar suas alíquotas sobre esses produtos, na mesma medida do atual imposto sobre o valor adicionado federal, que por sua vez seria reduzida a zero. De acordo com Eris & Kadota, uma integração deste tipo pode aumentar a receita estadual em uma média de 20 a 40% (Vide tabela 5, coluna 4).

Ganhos adicionais de receita para os estados resultariam da inclusão de petróleo, minerais, eletricidade etc. à sua base. Este ganho de receita pode ser estimado aplicando-se ao valor adicionado, nestes setores, a alíquota do imposto sobre o valor adicionado estadual. Contudo, não estão disponíveis dados sobre valor adicionado. Uma estimativa bruta e parcial foi apresentada por Ueda & Torres (1984) para cada estado brasileiro, apenas para o caso de combustíveis (Vide tabela 5, coluna 5). A maioria dos estados aumentaria sua receita do imposto sobre o valor adicionado em mais de 20%, se apenas pudessem acrescentar este produto à sua base. Naturalmente, este resultado superestima a contribuição dos combustíveis às receitas estaduais, na medida em que estes são produtos intermediários; neste caso, os combustíveis já são tributados como custos, que se adicionam ao preço de mercadorias e serviços tributados.

(10) Como as alíquotas são elevadas, existe um incentivo à evasão de impostos, particularmente quando os bens primários chegam aos consumidores sem serem industrializados.

(11) A fonte básica de dados consiste em pesquisas de orçamento familiar. Os principais itens na relação de alimentos incluem: arroz, feijão, pão, óleo e carne.

TABELA 5

**IMPOSTO SOBRE O VALOR ADICIONADO DOS ESTADOS
ALTERAÇÃO NA PORCENTAGEM DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO
1980**

	Alíquota zero no Comércio Interestadual	Alíquota zero nas Exportações Tributadas	Isenção de Alimentos Básicos	Integração do Imp. Sobre o Valor Adicionado Federal	Inclusão de Combustíveis
	1	2	3	4	5
– Acre	18,1	0,8	-82,3	136,3	57,06
– Amazonas	-65,7	1,1	-73,0	32,3	19,55
– Pará	53,3	-13,5	-42,8	87,2	43,56
– Maranhão	57,1	1,0	-48,0	71,2	29,26
– Piauí	46,7	1,7	-37,8	52,0	28,81
– Ceará	30,0	8,6	-28,1	34,9	24,66
– R. G. do Norte	39,7	3,5	-24,8	73,9	25,22
– Paraíba	20,1	2,1	-30,9	34,3	23,75
– Pernambuco	12,1	6,0	-19,2	20,5	20,58
– Alagoas	23,6	-14,5	-22,2	25,5	25,23
– Sergipe	42,1	-30,6	-20,8	27,8	26,76
– Bahia	9,3	9,4	-22,5	18,8	21,59
– Mato Grosso	29,5	3,7	-21,1	35,9	32,00
– Mato G. do Sul	1,8	- 1,8	-16,6	22,2	–
– Goiás	10,5	0,5	-30,5	44,2	33,05
– Distrito Federal	61,8	–	-13,9	48,7	35,72
– Minas Gerais	9,1	0,4	-14,5	49,4	22,80
– Espírito Santo	5,8	- 0,6	-16,0	19,1	17,91
– Rio de Janeiro	4,0	- 0,5	-15,7	30,4	21,09
– São Paulo	-14,8	- 1,1	-12,0	16,8	15,64
– Paraná	6,7	- 9,4	-14,9	26,0	26,24
– Santa Catarina	6,7	6,1	-10,5	17,4	17,96
– R. G. do Sul	9,4	- 9,4	-11,1	18,7	19,95

Fonte: 1-4: ERIS & KADOTA (1983)
5: UEDA & TORRES (1984).

5. Observações Finais

A reforma tributária de 1965 foi um grande passo à frente na direção da racionalidade, especialmente a nível estadual, onde um imposto de vendas em cascata foi substituído por um imposto sobre o valor adicionado, como sua principal fonte de receita. Porém, com o passar do tempo, a capacidade dos estados para gerenciar sua base ficou prejudicada por inúmeras exclusões e rigidez

excessiva. Em particular, sua liberdade para estabelecer alíquota e isenções entre as mercadorias e jurisdições está severamente limitada. A nível federal, um imposto sobre o valor adicionado aplicado a mercadorias manufaturadas, sob várias alíquotas, substituiu impostos de um só estágio (atacado) sobre o consumo. A nível municipal, um imposto específico sobre serviços substituiu uma miríade de pequenos impostos e taxas aplicados sobre atividades locais. Uma fina-

lidade principal da reforma tributária foi obter um maior grau de centralização da legislação tributária, de modo a evitar disputas tributárias interjurisdicionais e "facilitar" as políticas de estabilização e distribuição nacionais.

A despeito dos objetivos da reforma, as disputas tributárias interjurisdicionais tornaram-se um problema sério, como resultado da ausência de coordenação de impostos entre estados. Os estados produtores se beneficiaram, e os estados consumidores perderam receitas, com a adoção do princípio da origem para o comércio interno. Ademais, os estados que eram exportadores líquidos para o exterior perderam receitas, e os importadores líquidos ganharam, porquanto prevalece uma aproximação do princípio do destino no comércio internacional. Este tipo de arranjo não apenas redistribui as receitas arbitrariamente entre os estados, como também é injusto, visto que os estados mais pobres são importadores líquidos dentro do país e exportadores líquidos para o exterior. Parte deste efeito distributivo foi atenuada pela adoção de alíquotas reduzidas às exportações entre estados (no estado de origem), sendo a diferença entre a alíquota mais baixa e a alíquota interna recolhida pelo estado importador.

A base do imposto sobre o valor adicionado estadual não cobre inúmeros produtos e serviços atualmente tributados pelos governos federal ou municipal. Combustíveis, minerais, eletricidade e outras mercadorias e serviços estão atualmente excluídos do imposto sobre o valor adicionado. As consequências indesejáveis desta divisão de base incluem a perda de receitas potenciais dos estados e ineficientes ajustamentos de imposto na fronteira. As tentativas de corrigir essas dificuldades nos dois últimos anos

abortaram por serem incompatíveis com as políticas de estabilização vigentes a nível nacional. Desde o início da década de 80, existe um sentimento generalizado de que o sistema tributário estabelecido em 1965 necessita de uma reforma, desta vez na direção da descentralização. As recentes reivindicações estaduais e municipais, de uma parcela maior das receitas tributárias nacionais, foram provisoriamente atendidas através do aumento de participação na receita federal, porém não lhes foi concedida maior autonomia.

Logo após ter tomado posse, em março de 1985, a administração Sarney instalou uma comissão especial, presidida pelo seu Ministro do Planejamento, para estudar a estrutura vigente e propor uma reforma do sistema tributário brasileiro. A comissão planeja apresentar seu relatório em outubro do corrente ano, quando, muito provavelmente, o presidente enviará uma versão desta proposta ao Congresso, que será parcialmente renovado nas eleições de novembro.

Existe um amplo consenso dentro da Comissão de que o imposto sobre o valor adicionado deveria ser descentralizado e sua base tornada mais abrangente. Os detalhes a respeito de como aproximar este objetivo estão sendo elaborados no momento. Um resultado importante que pode aparecer na proposta final é a liberdade para que os estados possam legislar sobre sua própria base e alíquotas. Isto provavelmente implicaria alíquotas e isenções não-uniformes entre produtos e estados. Portanto, a maior autonomia teria que ser contingenciada por um sistema adequado de coordenação de impostos nas fronteiras. A adoção do princípio do destino, para comércio interno e externo, parece ser o resultado esperado.

Referências Bibliográficas

CNOSSEN, S. Harmonização de Impostos Indiretos na CEE. In: *Tax Assignment in Federal Countries*. C.E. McLure, Jr. (ed.). ANU Press, Canberra, 1983.

ERIS, C.C. & KADOTA, D. *Reforma Tributária e Federalismo Fiscal*. São Paulo, FIPE/SRF, 1983. (Relatório de Pesquisa).

LONGO, C.A. Restricted Origin Principle Under Triangular Trade Flows: Implications for Trade and Tax Revenues. *Journal of Development Economics*, 10(1): 103-112, 1982.

———.Coordenação Tributária sob o Critério do Benefício. *National Tax Journal*, 31(4): 385-89, dez. 1978.

PODDAR, S. Imposto sobre o Valor Adicionado a Nível Estadual. In: SHOUP, C.S. & GILLIN, M. *A Tributação do Valor Adicionado nos Países em Desenvolvimento*. Banco Mundial, a sair.

UEDA, E. & TORRES, I. *Estrutura Tributária Estadual*. São Paulo IPE/USP, 1984.