

# REGIME TRIBUTÁRIO DO ICMS NAS TRANSAÇÕES INTERESTADUAIS - HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA OU AUTONOMIA ESTADUAL?\*

Gedalva Baratto\*\*

Mariano de Mattos Macedo\*\*\*

## RESUMO

O ICMS é o imposto com a maior arrecadação no Brasil. A atribuição de competência aos estados para tributar imposto do tipo valor agregado lhes permite obter maior grau de autonomia, mas pode provocar distorções econômicas em virtude da característica nacional do tributo. Um de seus principais problemas reside na sistemática adotada nas operações e prestações interestaduais, mediante adoção de alíquotas interestaduais diferenciadas e inferiores às que são aplicadas nas operações e prestações dentro do estado, denominada princípio de tributação de origem restrita, e que tem por propósito partilhar o produto da arrecadação entre o estado de origem e o estado de destino. O objetivo do presente artigo é demonstrar que este sistema precisa ser alterado, verificando as conseqüências que a sistemática provoca na economia e no pacto federativo. Visa demonstrar que está sendo pago um preço muito alto e coloca em dúvida a eficácia do

## ABSTRACT

The ICMS is a Brazilian value added tax regulated and charged by sub-national states. It is also a record tax in terms of revenue collection in Brazil. To empower sub-national states to regulate and charge ICMS at the one hand may ensure a greater degree of autonomy to them. On the other hand, it may cause a number of economic distortions. One of the problems of ICMS gives respect to its system applied to inter-transactions. Those are charged at lower rates than intra-states. Rates cans also differ according to the geographic region of the state of origin and of the state of destination. This system, which is known as principle of origin restrict, mixed or hybrid, aims at the sharing of revenue between the state of supply and the state of origin of goods and services. The main goal of the paper is to discuss the undesirable effects on Brazilian federalism and on Brazilian economy, and prove that there must be a change in the ICMS applied to interstate transactions. It also seeks

\* Este artigo foi escrito em dezembro de 2005 com elementos da dissertação de mestrado "Alternativas para Tributar as Operações e Prestações Interestaduais e para Partilhar o Produto da Arrecadação", defendida em junho de 2005 no Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Econômico - Mestrado Profissionalizante, do Departamento de Economia da Universidade Federal do Paraná (UFPR).

\*\* Economista, mestre em Desenvolvimento Econômico pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Auditora Fiscal e Chefe da Coordenação de Assuntos Econômicos da Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná. E-mail: gedalva.baratto@sefa.pr.gov.br

\*\*\* Economista, doutor em Economia pela Universidade Estadual de Campinas (Unicamp). Professor Adjunto do Departamento de Economia da UFPR. E-mail: mariano@ipardes.pr.gov.br

modelo para partilhar receita entre o estado de origem e o de destino. A análise leva em conta o dilema inerente à escolha entre autonomia federativa e neutralidade econômica.

**Palavras-chave:** ICMS; IVA; estados; operações interestaduais; alíquotas; princípio de origem; princípio de destino; autonomia; neutralidade; harmonização; 'guerra fiscal'.

to demonstrate that the current system has not even been successful in which concerns to that aim of dividing revenue between the origin and the destination state. Its final purpose is to call attention to some solutions to ICMS, such an important Brazilian value added tax, taking into account the dilemma involved in making a choice between autonomy of sub-national states and economic neutrality. The ICMS is the largest tax collection in Brazil. The empowerment of sub-national states to levy value added tax type, such as ICMS, ensure them to achieve greater degree of autonomy, but it can cause economic distortions due to the national feature of the tribute. One important problem related to ICMS is the system used in interstate operations and services through adoption of interstate rates, which are different and lower than those applied to the operations and services within the state. This system, known as a principle of taxation of restricted origin, aims at sharing the revenue between the state of origin and the state of destination. The aim of this paper is to demonstrate that this system needs to be changed by showing that this systematic produces impacts on the Brazilian economy and on the Brazilian federalism as well. The paper also seeks not only to demonstrate that a very high price has been paid, but also to raise questions about the effectiveness of the model for sharing revenue between the state of origin and the state of destination. The analysis takes into account an inherent dilemma in the choice between autonomy of sub-national states and economic neutrality.

**Keywords:** ICMS; IVA; states; interstate transactions; rates; principle of origin; principle of destination; autonomy; neutrality; harmonization; fiscal war.

## INTRODUÇÃO

São decorridas quase quatro décadas desde que o Brasil instituiu o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICM), que, a partir da Constituição Federal de 1988 (CF/88), é denominado Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). O tributo<sup>1</sup> ostenta a primeira posição no ranking de arrecadação no Brasil, com R\$ 154,9 bilhões em 2005, o equivalente a 21,58% da carga tributária total do País e a 8,14% do Produto Interno Bruto.

O ICMS é imposto plurifásico porque incide em todas as etapas da produção e distribuição de bens e serviços (até alcançar o consumidor final); do tipo IVA (Imposto Sobre o Valor Agregado), pois permite que o imposto incidente sobre as compras (aquisições) seja deduzido do imposto debitado sobre as vendas (remessas) – método do crédito do imposto.<sup>2</sup> Como imposto do tipo IVA, atende ao princípio da não-cumulatividade, resiste bem ao teste da neutralidade econômica, não provocando, teoricamente, distorções na organização ou entre os elos da cadeia de produção.

Em comparação com o tributo plurifásico cumulativo, o IVA possui a vantagem de ser neutro em relação à estrutura organizacional das empresas, entre outros fatores porque não induz à integração vertical. Comparativamente com o tributo monofásico não-cumulativo (tipo vendas a varejo), também apresenta vantagem porque não estimula o deslocamento do valor agregado para estágios não tributados do ciclo econômico.

Inerente à técnica plurifásica, grande parte da receita é arrecadada nos estágios pré-varejistas, de modo que, mesmo havendo evasão no estágio varejista, em que a fiscalização é mais difícil e pulverizada, o fisco terá assegurado uma boa parte da arrecadação nos estágios anteriores, nos quais a atividade econômica é tipicamente mais concentrada.

Quanto à fiscalização, e em comparação com os outros tributos sobre mercadorias e serviços, o IVA com método do crédito do imposto facilita o controle fiscal mediante cruzamento das informações prestadas pelos contribuintes, uma vez que o valor do crédito do comprador não pode ser diferente do valor que o vendedor lançou a débito na operação anterior, ou seja, o mecanismo de débitos e créditos forma uma trilha que pode ser seguida.

O primeiro país que adotou imposto não-cumulativo sobre transações com bens e serviços foi a França, mas o Brasil foi o primeiro a instituí-lo em todos os estágios econômicos (até o varejo), bem como a atribuir sua competência a uma esfera

<sup>1</sup>Tributo tem sentido mais amplo do que imposto. Pode ser: imposto, taxa, contribuição de melhoria, outras contribuições ou empréstimo compulsório.

<sup>2</sup>IVA designa de modo genérico os impostos sobre o valor agregado. Este artigo trata apenas de IVA submetido ao método do crédito do imposto, também denominado método indireto subtrativo ou das faturas. A norma jurídica refere-se ao IVA como imposto sobre transações, operações, circulação ou negócios, pois é o mandamento da não-cumulatividade que permite que o valor devido (débitos menos créditos) seja próximo ao que resultaria aplicando a alíquota diretamente sobre o valor agregado.

subnacional de governo, os estados<sup>3</sup>, em que pese a boa técnica recomendar que seja atribuída à União<sup>4</sup> a tributação de impostos sobre o valor agregado. A razão foi que, na organização político-administrativa da República Federativa do Brasil, os estados tradicionalmente tributam a expressiva base contributiva que o consumo de bens e serviços representa. O imposto tipo IVA irradiou-se como principal forma para tributar o consumo, com uma expansão impressionante nos últimos cinqüenta anos. São 132 países que o adotam recentemente (GUIMARÃES, 2004), nove das dez principais economias no mundo, com exceção apenas dos Estados Unidos da América.

Há muitas críticas dirigidas ao ICMS, alvo freqüente de propostas de reforma tributária<sup>5</sup>, ainda que estas não se restrinjam a alterações neste imposto e que fatores econômicos e políticos dificultem e até impeçam a sua aprovação.

As questões que referenciam essas críticas são de diversas ordens. Em primeiro lugar, podem ser considerados os fatores que modificaram o ambiente econômico no qual as empresas brasileiras passaram a operar a partir da década de 1990: a ampliação do processo de abertura econômica, que expôs as firmas a um 'choque de competitividade'; intensificação no processo de 'globalização', que aumentou as relações internacionais de comércio; estabilidade econômica e monetária no Brasil, pós Plano Real, que estancou o processo inflacionário e possibilitou que as empresas voltassem a formar os preços com base nos custos de produção.

Em decorrência desses fatores, problemas, inadequações e ineficiências existentes no Sistema Tributário Nacional Brasileiro, ainda que antigos, tornaram-se mais visíveis e prejudiciais, de modo que a reforma tributária passou a ser um tema presente na agenda de discussões das políticas macroeconômicas no Brasil, logo depois de editada a CF/88. O ambiente político-institucional em que esta Constituição foi discutida não levou suficientemente em conta fatores que já se faziam visíveis, relacionados à nova ordem econômica mundial, antes tendo privilegiado o estabelecimento de um maior grau de autonomia financeira e política para as esferas subnacionais de governo. Tão logo editada, a CF/88 revelou-se inadequada à nova realidade que seria enfrentada pelas empresas.

Em que pese essa constatação genérica, sobre a qual é fácil obter consenso, a tarefa de uma reforma tributária para alterar o sistema revela-se hercúlea, sobrecarregada de desafios, obstáculos e resistências, em muitos aspectos considerados intransponíveis. Se no plano do discurso o consenso sobre a necessidade da reforma tributária é praticamente absoluto, na prática e no específico o dissenso é generalizado. Só tem sido possível aprovar aspectos pontuais ou alterações motivadas por premência de crises econômicas e dificuldades financeiras. O sistema tributário alicerçado na década de 1960, data da única reforma profunda e consistente que o Brasil teve, está cada vez mais distante e esborado.

---

<sup>3</sup> Em todo o artigo, a referência aos estados deve ser entendida como extensiva ao Distrito Federal.

<sup>4</sup> União, governo central, governo federal e instância superior de governo são tratados de modo equivalente.

<sup>5</sup> Para efeito didático, é utilizada a terminologia "reforma tributária" em sentido genérico, seja através de Emenda Constitucional, seja no plano infraconstitucional.

Uma segunda ordem de questões refere-se ao aumento da importância que a tributação da dita 'base consumo'<sup>6</sup> passou a representar para os governos a partir dos anos 1980. Desde então, as preocupações vêm se centrando na redução de tributos sobre a poupança e o investimento, paralelamente à ampliação dos limites para impor, sobre a renda pessoal, taxaço elevada e com a progressividade que seria recomendável à equidade tributária e à solvência das finanças públicas. A imposição sobre a 'renda ganha' passa a ser substituída por aumento na tributação da 'renda gasta', a 'base consumo' (REZENDE, 1993). Nesse contexto, os tributos sobre esta base sofreram mudanças conceituais e estruturais, que, no geral, vieram a acentuar distorções em relação ao princípio da não-cumulatividade. De forma a manter a neutralidade econômica torna-se necessário harmonizar e simplificar os sistemas, reduzir as incidências cumulativas, presentes em todos os estágios das atividades econômicas pelo seu valor integral, que provocam a dita tributação em cascata, ou seja, a incidência de imposto sobre imposto. Nesse caso, a tendência de reformas é pela adoção de duas formas modernas e principais de tributação dos bens e serviços (BINS, 1999):

- um imposto **geral** sobre as transações, plurifásico, não-cumulativo, com base ampla sobre o universo de bens materiais e imateriais, dotado de um número mínimo de alíquotas, avesso a desonerações e benefícios fiscais – o IVA;
- um imposto **especial** sobre as transações, monofásico, também denominado de imposto específico ou seletivo, incidente sobre determinados tipos de bens.<sup>7</sup>

Uma terceira ordem de questões está relacionada à atribuição de competências tributárias e de encargos entre as diferentes instâncias de países federativos. Sempre há uma incompatibilidade entre os tributos que podem ser atribuídos à competência tributária de esferas subnacionais de governo, sem provocar graves distorções à economia, à alocação de recursos, à racionalidade dos tributos e às necessidades de gastos destes governos, pressionados com a tendência crescente à descentralização de encargos. A doutrina recomenda que, sempre que possível e que não implique distorções, deve-se atribuir às instâncias subnacionais a tributação de bens e serviços, pelas seguintes razões (MCLURE, 1998): a) diversificar as fontes de financiamento das instâncias subnacionais, de modo que seja possível reduzir sua dependência de transferências de instâncias superiores de governo; b) descentralizar a receita de forma a permitir que a sociedade associe mais diretamente os benefícios das funções públicas (gastos) à sua fonte de financiamento; c) ampliar a produtividade fiscal (arrecadatória), pois a arrecadação advinda de impostos sobre a renda e sobre o patrimônio é estreita

<sup>6</sup>A tributação de bens e serviços alcança, regra geral, a renda gasta, que se desdobra em bens de investimento (ativo imobilizado) e bens e serviços de consumo (consumo intermediário e consumo final). A depender da configuração dada a cada tributo, diferente pode ser o seu alcance e grau de abrangência.

<sup>7</sup>Características de amplo consumo, não-essencialidade, procura inelástica e produção oligopolizada propiciam a estes bens elevada produtividade fiscal.

em países em desenvolvimento; d) a tributação de bens e serviços é mais compatível com as instâncias subnacionais do que os impostos diretos.

No Brasil, a competência tributária do ICMS atribuída aos estados<sup>8</sup> dificulta a obtenção de níveis satisfatórios de harmonização tributária e coordenação. **O objetivo deste artigo é demonstrar que os estados precisam alterar o regime tributário (modelo, mecanismo, sistema) aplicado às operações interestaduais (OIs) e adotar mecanismo alternativo mais adequado para a tributação, cobrança e repartição do produto da arrecadação incidente nestas operações.**

Ainda que não seja possível analisar modelos alternativos para o ICMS das OIs no espaço que este artigo comporta, procura-se sinalizar que a tarefa é complexa, pois envolve inúmeras determinações, tanto no plano técnico quanto político. Informa-se que a questão deve ser analisada à luz do maior grau possível de autonomia federativa (um valor político) e do maior grau possível de neutralidade econômica (um atributo técnico). Além disso, é necessário reduzir a sonegação, restringir a guerra fiscal entre os estados e simplificar o imposto. São dilemas, princípios e objetivos interdependentes e antagônicos, que precisam ser conciliados, sinalizando por que é tão difícil aprovar uma reforma tributária.

Quanto à estrutura do artigo, primeiro analisam-se os conceitos vinculados ao princípio tributário de coordenação jurisdicional internacional e interestadual para a tributação de bens e serviços, através dos princípios de origem e de destino e suas combinações, uma vez que eles estão diretamente vinculados ao mecanismo de ICMS (ou IVA) para as operações interestaduais (OIs). Procuramos aprofundar o entendimento destes conceitos e trazer uma contribuição adicional a este assunto em particular.

Em seguida é explicitada a sistemática de ICMS vigente nas OIs, abordando brevemente a história da escolha pelo denominado princípio de origem restrita. Comentam-se alguns problemas e dificuldades para lidar com o ICMS, a afetação aos princípios da neutralidade e equidade, as dificuldades para obter harmonização tributária, enfatizando os entraves que advêm da sistemática vigente nas transações interestaduais, procurando demonstrar que a forma adotada é complexa, indutora de fraude e guerra fiscal, e não contribui para reduzir as desigualdades regionais no Brasil. No último tópico apresentam-se algumas conclusões.

## **1 COORDENAÇÃO INTERJURISDICIONAL DE TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS – PRINCÍPIOS DE ORIGEM E DE DESTINO E HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Este tópico analisa o princípio tributário de coordenação jurisdicional, de origem e de destino, em virtude do estreito vínculo com o mecanismo de ICMS aplicado às operações interestaduais (OIs).

---

<sup>8</sup>Vinte e cinco por cento do produto da arrecadação pertence aos municípios.

As transações comerciais internacionais, bem como as transações interestaduais em federações, são regidas pelos princípios de jurisdição/ territorialidade/ não-discriminação. Isto é necessário para que não ocorram distorções no comércio, evitando que os produtos sejam duplamente tributados, ou seja, tanto pelo país/estado exportador quanto pelo país/estado importador. Visa também obter equidade na distribuição dos recursos tributários entre os países e instâncias da federação. Para que estes objetivos sejam atingidos, **é necessária uma coordenação interjurisdicional dos impostos sobre bens e serviços.**

O princípio de jurisdição fiscal é instrumentalizado por meio dos princípios de origem e de destino. A matéria é fiscal, circunscreve-se no campo do direito tributário, mas seu suporte teórico advém do direito econômico.

A operacionalização dos princípios de origem e destino para o caso da tributação de bens e serviços é feita através de 'ajustamentos fiscais de fronteira' (*border tax adjustments*). Em cada um dos princípios difere a forma como a arrecadação entre os países ou estados é alocada.

No princípio de origem, a competência para tributar as transações internacionais ou interestaduais é atribuída ao país ou estado de origem das mercadorias, abstendo-se o país ou estado de destino de gravar estas transações (BASTO, 1991). Em cada país ou estado a arrecadação guarda relação com a produção. Todavia, o princípio de origem exige harmonização. As alíquotas devem ser uniformes porque uma tributação menor no país ou estado de origem (exportador) do que a aplicada no país ou estado de destino (importador) sobre os bens e serviços produzidos internamente afeta a competitividade do país de destino e vice-versa.

Em processos de integração regional avançada ou em federações cuja competência tributária de bens e serviços é atribuída aos estados, é recomendável adotar o princípio de origem, ou seja, tributar e cobrar integralmente no estado de origem, mas veremos que isto requer instituir mecanismos para alocar o produto da arrecadação, no todo ou em parte, ao estado de destino. Uma grande vantagem da tributação de imposto tipo IVA no estado de origem, e que indica ser uma forma mais adequada para mercados integrados, reside em que não ocorre interrupção na cadeia normal dos débitos-créditos, que é a grande virtude deste tipo de imposto. Outra vantagem está no controle fiscal, pois as exportações tributadas permitem suprimir barreiras fiscais de fronteira.

No princípio de destino, desoneram-se as exportações e tributam-se as importações com carga tributária equivalente à que é aplicada ao produto nacional ou estadual (BASTO, 1991). A arrecadação de cada país ou estado guarda relação com o seu consumo. No comércio internacional esta sistemática requer 'ajustes fiscais de fronteira' por parte das jurisdições envolvidas (alfândega, aduana). Princípio de destino, então, é a solução própria para mercados não integrados, sendo a regra aplicada ao comércio internacional de um modo geral.

As diferenças entre os princípios de origem e de destino não se restringem ao controle alfandegário, à existência ou não de ajuste fiscal de fronteira. Do ponto de vista

do princípio da equidade, é desejável que a receita de tributos sobre bens e serviços seja apropriada/ alocada/ atribuída ao país ou estado onde ocorre o consumo final dos bens e serviços, que é onde, preponderantemente, os consumidores demandam os serviços públicos.

Complicações ocorrem quando a competência de imposto do tipo IVA é atribuída a instâncias subnacionais de governo, no caso de países organizados politicamente sob regime federativo, pois a interferência das jurisdições umas nas outras é maior. Neste caso, além da coordenação internacional é necessário coordenar e harmonizar internamente o princípio de jurisdição fiscal, com a grande diferença de que nas transações interestaduais não existem barreiras alfandegárias entre as jurisdições<sup>9</sup>, para ajustar os distintos sistemas tributários. Sinteticamente, são apontadas duas formas para alocar o produto da arrecadação ao estado de destino:

- a primeira reside em adoção de alíquota zero (na saída do estado de origem) combinada com concessão de diferimento do pagamento do imposto (na entrada do estado de destino). Esta forma acaba por resultar em tratamento semelhante ao aplicado ao comércio internacional, com a grande diferença de que nas relações interestaduais não existe ajuste fiscal de fronteira, pois se está diante de um mercado integrado. Em decorrência, outro tipo de controle tem que ser adotado para evitar fraudes, como é o caso do cruzamento de informações, mudando a ênfase do controle de físico para contábil;
- a segunda forma se dá pela cobrança integral do imposto no estado de origem da transação, escolha que prescinde de ajuste fiscal de fronteira, mas que requer a instituição de mecanismos para atribuir o produto da arrecadação ao estado de destinação dos bens e serviços. Isto pode ser feito por diversos instrumentos: 'câmara de compensação', *clearing house*, instituição de fundos e sistemática de substituição tributária.

As duas formas para atribuir ao estado de destino o produto da arrecadação possuem vantagens e desvantagens. O relevante é que, em mercados integrados, a atribuição de receita ao estado de destino não requer obrigatoriamente que a cobrança ocorra no local de destino. É possível tributar e cobrar na origem e atribuir o produto da arrecadação ao destino.

Referimo-nos ao princípio da neutralidade econômica para que os tributos interfiram o menos possível nas decisões de alocação de recursos e sejam, portanto, eficientes economicamente. A harmonização tributária é um instrumento para obter neutralidade econômica e para cumprir objetivos de integração. Em decorrência, é mais difícil de ser alcançada em impostos de competência tributária estadual, pois restringe a autonomia estadual para estabelecer alíquotas e conceder benefícios fiscais. Quanto maior o grau de integração desejado, maior a necessidade de harmonizar o sistema ou determinado tributo.

---

<sup>9</sup>Postos fiscais são instrumentos de controle às fraudes, mas não fazem 'ajuste fiscal de fronteira'.



Para obter harmonização, imposto do tipo IVA deve ser integralmente tributado e cobrado 'no' e 'pelo' estado de origem da operação. Isto porque o princípio de origem é o mais adequado para mercados integrados ou que desejem aumentar o grau de integração (no caso de blocos regionais de comércio), principalmente em contexto de ausência de ajustes fiscais de fronteira. Dissemos que no comércio internacional vigora como regra de jurisdição o princípio de destino, mas há que se levar em conta que a presença das aduanas (alfândegas) permite manter sob (relativo) controle as fraudes fiscais. Em que pese o ajuste fiscal de fronteira representar entrave e embaraço ao comércio internacional, tem havido crescimento no comércio mundial e o sistema funciona relativamente a contento. Segundo Araújo (1999, p.9):

Não há fronteiras fiscais entre as unidades que compõem um mesmo nível de governo (ou uma confederação), o que torna amplo o escopo para que os impactos de uma dada política tributária sejam exportados de uma jurisdição para outra. A movimentação interestadual de mercadorias e de capitais é livre de restrições legais de modo que, se a questão da autonomia é levada ao extremo e não há harmonização entre as práticas tributárias subnacionais, são grandes as chances de que as decisões dos agentes econômicos e a distribuição geográfica da produção sejam distorcidas por motivos essencialmente tributários.

Vimos que mudanças impostas pelo novo contexto internacional têm como consequência que os impactos de determinada política tributária não mais se circunscrevem às fronteiras do território nacional, impondo limites até mesmo às nações. Então é possível que limitações devam ser impostas também à autonomia dos estados, como é o caso da competência legislativa de imposto tipo IVA (do qual o ICMS é espécie), em favor de grau mais elevado de harmonização tributária, para obter neutralidade econômica.

### **1.1 DISTINÇÃO CONCEITUAL RELEVANTE QUANTO AOS PRINCÍPIOS DE ORIGEM E DE DESTINO NA TRIBUTAÇÃO**

Quando os bens e serviços são tributados e cobrados 'no' e 'pelo' estado de destino e a receita a ele pertence, é certo que se está diante do princípio de destino puro, afinal 'tudo' é destino (competência tributária, local de cobrança, titularidade da receita). Trata-se da desoneração integral das exportações, modelo mais simples e automático para obter o princípio de destino puro.

Não obstante, os instrumentos da imunidade, da isenção e da alíquota zero, nas exportações para outros países ou estados, não são as únicas alternativas para alcançar o princípio de destino para alocar o produto da arrecadação. Tributar e cobrar no estado de origem não significa que o titular do produto da arrecadação deva ser o estado de origem. Princípios de origem e de destino quanto à tributação e cobrança são questões que se reportam ao titular da competência tributária, o sujeito ativo. A cobrança em geral também é feita pelo próprio titular da competência, embora a tarefa possa ser delegada. Origem ou destino quanto à alocação (atribuição, repartição, partilha) do produto da arrecadação é uma outra questão, relacionada ao Ente Político titular da

receita, o que não precisa estar no campo do direito tributário, pois pode ser tratado administrativamente, no campo do direito financeiro.

Quando a obrigação tributária estipula como norma que a cobrança é no estado de origem e que a arrecadação pertence ao estado de destino, está-se diante de que princípio? Primeiro é necessário identificar se a escolha tem implicações no campo do direito tributário – se o mecanismo requer a atuação do contribuinte para produzir os resultados desejados – ou se está no campo do direito financeiro – se o mecanismo de partilha, posterior ao ingresso do tributo, afeta os cofres do detentor da competência tributária, o sujeito ativo. As alternativas são várias, algumas delas exemplificadas a seguir.

QUADRO 1 - ALGUNS MECANISMOS PARA OPERACIONALIZAR OS PRINCÍPIOS DE ORIGEM E DE DESTINO

CAMPO DO DIREITO TRIBUTÁRIO
Adoção de alíquota zero nas transações interestaduais: princípio de destino, tanto em relação à tributação e cobrança quanto em relação à alocação do produto da arrecadação.
Alíquota interestadual inferior à interna (é o caso do ICMS): princípio de origem restrita (ou misto) com tributação e cobrança parte na origem e parte no destino, com alocação de receita proporcional às respectivas cobranças.
Sistemática de substituição tributária, em que a tributação e cobrança ocorrem no estado de origem por parte do estado destinatário (sujeito ativo é o estado de destino): princípio de origem quanto à tributação e cobrança e princípio de destino para alocar o produto da arrecadação.
CAMPO DO DIREITO FINANCEIRO
Criação de Fundo para repartir o produto da arrecadação segundo critério proporcional ao consumo das jurisdições = princípio de origem quanto à tributação e cobrança e princípio de destino para alocar o produto da arrecadação.
Câmara de compensação ou “encontro de contas” para que a jurisdição de origem compense a jurisdição de destino pelos créditos de imposto que esta última suporta em decorrência de imposto cobrado na jurisdição de origem: princípio de origem quanto à tributação e cobrança e princípio de destino para alocar o produto da arrecadação.

FONTE: Os autores

Em mercados integrados recomenda-se que seja adotado o princípio de origem para tributar e cobrar – campo do direito tributário – e o princípio de destino para alocar o produto da arrecadação, sendo que esta última escolha pode afetar o campo do direito tributário ou do direito financeiro, a depender do modelo operacional. A receita deve pertencer ao estado de destino, integralmente ou em elevada proporção, para que a receita disponível de cada estado guarde relação com o tamanho de seu mercado consumidor, o que é mais compatível com o lugar em que o cidadão demanda os serviços públicos, minimizando, assim, a competição fiscal entre as jurisdições.

Com os referenciais teóricos a respeito dos princípios de origem e de destino, parte-se para a análise da coordenação jurisdicional interestadual aplicada ao ICMS.

## 2 REGIME TRIBUTÁRIO DO ICMS NAS OPERAÇÕES<sup>10</sup> INTERESTADUAIS – PRINCÍPIO DE ORIGEM RESTRITA

Como o ICM (Emenda Constitucional 18/1965 à Constituição de 1946) foi atribuído à competência tributária dos estados, desde a sua instituição foi necessário estabelecer o princípio interjurisdicional, ou seja, o tratamento para as transações interestaduais, tendo-se inicialmente optado pelo princípio de tributação 'no' e 'pelo' estado de origem. Em 1967, no início de sua vigência, o ICM era um imposto harmonizado. A alíquota era de 15%, uniforme em todo o território nacional, inclusive nas operações interestaduais (OIs) e de exportação. Então percebeu-se que se a alíquota interestadual fosse inferior à aplicada dentro do estado haveria uma partilha mais equitativa de receita entre o estado de origem e de destino e, assim, a alíquota interestadual poderia ser reduzida para menos que 15%. Foi o início da saga entre estados 'consumidores' e estados 'produtores'.

Não era factível que o titular da receita das OIs fosse integralmente o estado de origem, pois concentrava a arrecadação nos estados 'produtores'. Neste aspecto as divergências eram menores. O que os especialistas procuraram alertar foi a respeito da forma proposta (utilizada até hoje) para aumentar a receita dos estados 'consumidores'. A solução brasileira não foi a de criar câmara ou fundo de compensação, ou mesmo outro mecanismo alternativo para carrear receita ao estado de destino. Para não enfrentar um conflito federativo distributivo, a opção foi a de atribuir ao contribuinte (campo do direito tributário) a partilha de receita entre origem e destino. O Senado deve fixar as alíquotas interestaduais e o faz de modo que as OIs são em parte tributadas no estado de origem e em parte no estado de destino, inclusive com critérios distintos quanto à destinação: se a operação é oriunda do Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo (S/SE-ES), com destino ao Norte, Nordeste e Centro-Oeste, inclusive Espírito Santo (N/NE/CO+ES), a alíquota é inferior à aplicada para as demais OIs<sup>11</sup>. O princípio é de origem, mas, como financeiramente há uma repartição do produto da arrecadação entre origem e destino, tem sido denominado de princípio de origem restrita (ou misto).

O risco de distorções econômicas e de aumento da sonegação fora alertado por Wilberg (1972) já no início da polêmica 'estados consumidores versus estados produtores'. A autora demonstra matematicamente a distorção na formação dos preços das empresas, comprovando que uma menor alíquota nas OIs daria maior poder de competição aos produtos oriundos de outros estados em detrimento da oferta interna de similares, bem como um desinteresse pela industrialização dentro do estado. Assim, o remédio apontado para melhorar a distribuição de receita de ICM entre os estados promoveria uma contradição entre a comercialização interna e a interestadual. A autora conclui que a adoção de alíquotas menores nas OIs relativamente às internas constituía

<sup>10</sup> Neste artigo, considerem-se 'operações' e 'transações' extensivas a 'prestações de serviços'.

<sup>11</sup> As alíquotas interestaduais devem ser inferiores às internas. É possível que sejam iguais às internas, em vista do princípio da seletividade nas alíquotas a partir da CF/88, mas trata-se de exceção à regra.

paliativo financeiro de curto prazo que prejudicaria a economia dos próprios estados consumidores futuramente.

Como na década de 1970 as diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais eram baixas, foi possível conviver com a sistemática. Contudo, as diferenças foram sendo gradativamente elevadas, com a Resolução do Senado 07/1980, com a Emenda Constitucional 23/1983 e com a Resolução do Senado 22/1989. Nesta última, as operações do S/SE-ES com destino ao N/NE/CO+ES são sujeitas a alíquota de 7%; em todas as demais Ols (exportações e importações por vias internas) é aplicada alíquota de 12%.

As alíquotas interestaduais prevalecem nas operações entre contribuintes. Nas que destinem bens e serviços a consumidor final é aplicada a alíquota interestadual quando o destinatário é contribuinte do imposto<sup>12</sup> e a alíquota interna vigente no estado de origem quando o destinatário não é contribuinte do imposto (art. 155, § 2º, VII, "a" e "b", CF/88).<sup>13</sup>

Importante exceção a esta regra (ao princípio de origem restrita) é que o imposto não incide sobre Ols relativas a energia elétrica e petróleo – inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados – quando destinados à industrialização ou à comercialização (art. 155, X, "b", CF/88). Nestes casos vigora o princípio de destino puro. O assunto é polêmico, entre outros fatores, porque mercadorias cuja produção também é altamente concentrada em alguns estados, favorecendo suas arrecadações, não foram excetuadas da regra geral, o princípio de origem restrita.<sup>14</sup>

Na importação e na prestação de serviço iniciado no exterior incide a mesma e respectiva alíquota vigente nas operações internas, em consonância com o princípio de destino, mediante o qual desoneram-se as exportações e tributam-se as importações. Nas saídas para o exterior, desde o advento da Lei Complementar 87/1996, vigora o princípio puro do país de destino, ou seja, as exportações estão integralmente desoneradas de ICMS.

Quanto ao mérito, é esperado que as alíquotas interestaduais permitam aos estados mais pobres – ditos consumidores – auferir um saldo maior de ICMS, resultante de uma menor proporção de crédito de imposto suportado por aquisições em outros estados. Com alíquota interestadual inferior à interna o estado de destino suporta valor menor de crédito de imposto que incidiu no estado de origem e, em decorrência, resulta um saldo maior de imposto na operação subsequente (e.g., destinada para consumidor final). Como os estados do N/NE/CO+ES compram dos estados do S/SE-ES com alíquota de 7%, inferior à incidente nas demais Ols (12%), o crédito do imposto suportado pelos primeiros e advindo dos últimos é ainda menor e o efeito distributivo de receita

<sup>12</sup> Hipótese em que cabe ao estado de destino o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (art. 155, § 2º, VIII, CF/88).

<sup>13</sup> Esta constitui uma das razões pela qual as alíquotas internas não podem ser inferiores às interestaduais, entendidas estas pelo piso de 12% e não de 7%, que é exceção à regra.

<sup>14</sup> Uma outra exceção é a Resolução do Senado nº 95/1996, que estabelece em 4% a alíquota aplicável às prestações de serviço aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal.

é potencializado. Este é o objetivo da adoção de alíquotas interestaduais inferiores às internas, fácil de ser comprovado do ponto de vista matemático (financeiro), pois em tese a carga tributária final com alíquotas uniformes ou diferenciadas é a mesma, diferindo, todavia, a apropriação de receita entre os estados nas operações intermediárias, a favor do estado de destino, *vis-à-vis* o princípio de origem pura.

Desde o início, então, só foi levado em conta o efeito matemático/ financeiro esperado no curto prazo, sem uma reflexão cuidadosa sobre as conseqüências econômicas, apesar do alerta dos especialistas. Demonstraremos que os estados foram tomados por uma 'ilusão tributária', terminologia que emprestamos de Pedrosa (1999, p.8).

### 3 ALGUNS PROBLEMAS DECORRENTES DA SISTEMÁTICA DE ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

É claro que se o ICMS fosse de competência da União seria possível obter maior neutralidade fiscal, pois para um imposto de competência do governo central não há o problema da coordenação jurisdicional interestadual. Dado que nesta circunstância o imposto opera igualmente em todo o território nacional, apenas nas relações comerciais com outros países é necessário considerar o princípio de jurisdição. Mas se assim fosse, o que dizer da autonomia estadual? Nossa posição é pela manutenção da competência estadual para o ICMS (ou IVA) no Brasil, então é preciso encontrar e adotar formas mais adequadas para a sistemática do imposto. Tendo presente que não existe imposto neutro<sup>15</sup>, o grau possível de neutralidade que pode ser obtido com atribuição de competência aos estados é menor do que se a competência do imposto fosse federal. Não há que se negar o preço pago pela sociedade por um arranjo federativo.

Vimos que há aproximadamente 35 anos os estados "se meteram no mato sem cachorro" ao optarem por um mecanismo de partilha de receita que delega ao contribuinte a tarefa de cumprir uma obrigação tributária que pretende resultar em uma adequada repartição do produto da arrecadação entre o estado de origem e o estado de destino. Em virtude da fragilidade histórica no federalismo fiscal brasileiro, nunca houve confiança, cooperação e segurança para criar um sistema de partilha que só envolvesse os estados, prescindindo da atuação do contribuinte. O modelo atual traz uma série de conseqüências, com afetação à neutralidade econômica.

Um dos problemas é que há implicações em conciliar política econômica externa e interna utilizando princípios diferentes de tributação, qual seja: nas relações com o exterior, por inexorável, adota-se o princípio de destino; e, nas relações interestaduais, o princípio de origem restrita. É a realidade econômica de uma escolha que já foi feita em nível global que requer compatibilizar os dois princípios jurisdicionais, independentemente da escolha que venha a ser feita no plano operacional, relativamente ao local de tributação e cobrança.

<sup>15</sup> É inevitável a influência do imposto sobre a composição do preço. "Imposto neutro será o que, provocando – como qualquer imposto não pode deixar de provocar – efeitos de rendimento, é isento, porém, de efeitos de substituição." (BASTO, 1991, p.29).

Em que pese o modelo atual ser frágil desde quase o início do ICM, foi possível conviver com a sistemática por um longo período, podendo-se mesmo dizer que o arranjo brasileiro apresentava vantagens, pois permitia gerenciar de forma relativamente satisfatória o conflito inerente aos princípios da autonomia federativa e da neutralidade econômica. Mas a abertura da economia, o aumento da interdependência entre as economias, a concorrência no plano internacional, a estabilidade monetária que obriga as firmas a formarem preços a partir de seus custos de produção são fatores que impedem “empurrar” as ineficiências para os preços.

Exposto à competitividade, o contribuinte cada vez mais se vale da fragilidade do modelo de ICMS nas OIs para sonegar. Como o mecanismo perdeu sua funcionalidade e vai contra a lógica econômica, os estados empregam várias atitudes para ‘desmanchar’ os seus efeitos. Tanto as firmas como os estados, portanto, se defendem da sistemática como podem, conforme exemplos ilustrativos que seguem.

Os contribuintes também perceberam que poderiam ‘brincar’ com as alíquotas, para fazer planejamento tributário, operação triangular, praticar preços de transferência e toda sorte de manipulações que um IVA não-neutro enseja, valendo-se das alíquotas interestaduais mais baixas para, ao fim e ao cabo, suportarem uma carga tributária efetiva de ICMS menor. Um tipo de sonegação encontra-se nas OIs simuladas: a mercadoria fica no próprio estado de origem, com imposto equivalente a uma alíquota menor do que a que incide nas operações dentro do respectivo estado. A arrecadação resulta menor no estado de origem e a diferença não vai para o estado de destino, ficando com o contribuinte sonegador. Se a destinação for mesmo outro estado, também pode ocorrer de o imposto da diferença de alíquota não ser recolhido ao estado de destino, desta feita porque a diferença é muito elevada e, acrescida da margem de lucro do revendedor, induz o contribuinte do estado destinatário a não escriturar a entrada da mercadoria, mesmo renunciando ao crédito do imposto, para não escriturar a saída na operação subsequente.

A diferenciação de alíquotas interestaduais, mais a variedade de alíquotas aplicadas às operações intra-estaduais – em virtude do princípio da seletividade em razão da essencialidade dos bens e serviços –, por si só já resultam em uma variedade de alíquotas que provoca uma situação extremamente diversificada, complexa e imprevisível em termos de tributação. Além das dificuldades para os contribuintes e para o fisco e de servirem de estímulo à sonegação, potencializam as distorções no comércio interestadual e na localização de investimentos produtivos. Adicionalmente, levando em conta os benefícios fiscais nas suas mais diversas modalidades, o resultado é a ocorrência de infinitas alíquotas efetivas. Na discussão do Projeto de Emenda Constitucional 41/2003, a imprensa publicou que o Brasil teria 44 alíquotas de ICMS. Ocorre que o número de alíquotas ‘efetivas’ é incontável quando se consideram as reduções na base de cálculo, as alíquotas reduzidas, os créditos presumidos e outorgados. Pois bem, multiplique-se esta diversidade de benefícios pelas alíquotas legais praticadas nos 27 estados e

veja-se o número de alíquotas efetivas possíveis. Assim, a diversidade de alíquotas é uma realidade, ainda que não seja correto afirmar que existe uma legislação de ICMS para cada estado, pois a Lei Complementar que regula o imposto é uma só e apenas os regulamentos estaduais são diferentes.

Com a sistemática atual, o contribuinte tem que formar um preço diferente para cada destinação, o que fica ainda mais complicado pelo fato de o ICMS integrar sua própria base de cálculo.<sup>16</sup> Como na prática a firma não tem como formar tantos preços, em geral ele é determinado tomando por referência a (maior) alíquota interna e não a (menor) alíquota interestadual. Em decorrência, os contribuintes dos estados do N/NE/CO+ES pagam imposto incluído nos preços dos bens e serviços adquiridos no S/SE-ES com uma alíquota equivalente à das operações internas vigente nestes últimos, inviabilizando a cobrança eficiente, pelo respectivo estado de destino, da diferença de alíquota e do valor agregado às mercadorias e serviços, na operação subsequente.

Isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia, remissão só podem ser concedidos mediante lei específica do Ente Político ao qual compete instituir o tributo (art. 150, § 6º, CF/88; art. 97, VI, Código Tributário Nacional). Dada a característica de imposto nacional do ICMS, os benefícios devem ser aprovados por deliberação dos estados (art. 155, § 2º, XII, "g", CF/88). A Lei Complementar 24/1975, recepcionada pela CF/88, regulamentou a forma de deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), sendo necessária a unanimidade dos representados para a aprovação das concessões e quatro quintos para a revogação. Os convênios podem ser impositivos ou facultativos e, após ratificação nacional, devem ser acatados por todos os estados.

A variada tipologia de benefícios e incentivos fiscais por si só é o bastante para afetar a neutralidade e a simplificação tributária do ICMS e as chances de harmonização tributária no contexto do Mercosul. Contudo, um aspecto preocupante é que se tornou comum conceder benefícios à revelia do Confaz, no contexto da denominada 'guerra fiscal' (BINS, 1999, p.60). O equilíbrio e a neutralidade que se espera do ICMS são afetados, renuncia-se à vantagem de um tributo que, por ser não-cumulativo, pode ser economicamente neutro.

Como há uma contradição entre a comercialização interna e a interestadual, dissemos que os estados adotam medidas para 'desmanchar'/neutralizar o efeito da alíquota interestadual menor que a interna. Por exemplo: o sistema prevê que o estado A (do N/NE/CO+ES) venda para o estado B (também do N/NE/CO+ES) com alíquota de 12%. Mas o estado A renuncia à vantagem inerente ao modelo e razão de sua existência, edita norma para vender a 7%, à revelia do Confaz (guerra fiscal), para poder competir no mercado dos estados do N/NE/CO+ES, caso contrário os contribuintes neles localizados preferirão comprar com alíquota de 7% nos estados do S/SU-ES.

<sup>16</sup> Como o ICMS incide sobre ele mesmo, a alíquota é aplicada "por dentro", e.g., para uma alíquota legal de 17% tem-se uma alíquota efetiva de 20,48%, ou seja,  $17\% / (100\% - 17\%)$ .

Um problema da alíquota interestadual menor que a interna é quando o contribuinte adquirente, no estado de destino, não é submetido ao regime normal do imposto, como é o caso de contribuintes enquadrados em regimes simplificados de pagamento – microempresas e empresas de pequeno porte – sobre os quais incidem alíquotas (baixas) sobre o faturamento. Nestes casos não ocorre o efeito recuperação (no estado de destino) do imposto menor incidente no estágio anterior – no estado de origem. Em consequência, não acontece a partilha de receita em favor do estado de destino. Como estes contribuintes não podem apropriar os créditos do imposto incidente nas compras, pois no regime simplificado há um rompimento na cadeia normal de débitos-créditos, contribuintes destes regimes preferem comprar em outro estado com alíquota de 12% ou 7% (a depender da origem) do que dentro do próprio estado.

Outra modalidade que os estados empregam para lidar, melhor dizendo, para neutralizar o efeito das alíquotas interestaduais inferiores às praticadas nas operações intra-estaduais, para que o contribuinte não prefira comprar em outro estado, é a adoção do regime do diferimento<sup>17</sup> nas operações intra-estaduais praticadas entre contribuintes, com o objetivo de equiparar a carga tributária interna à interestadual. O diferimento com este objetivo equivale a adotar alíquotas ‘efetivas’ uniformes nas operações internas e interestaduais, anulando a contradição entre os dois comércios, todavia só pode fazê-lo nivelando as alíquotas por baixo. Operacionalmente e como exemplo, para uma alíquota intra-estadual de 18% é concedido diferimento de 33,33% do ICMS, de modo que a alíquota efetiva resulte em 12%, sendo a diferença de tributação deslocada para incidir em estágio posterior de circulação, por ocasião da saída destinada a não-contribuinte do imposto e para consumidor final (último estágio).

Logicamente, o diferimento deve ser encerrado em determinado estágio da circulação, para que a parcela da carga tributária diferida seja recuperada. O mecanismo deve ser automático, pois no estágio em que se encerra o diferimento o contribuinte tem um débito maior do que o crédito por entradas, resultando em maior saldo devedor de imposto do que aquele que resultaria na ausência do diferimento em qualquer dos estágios.

Contudo, nem sempre o efeito recuperação acontece. Não ocorre se contribuintes enquadrados em regime simplificado de pagamento puderem comprar com tal diferimento, pois na operação posterior eles não são sujeitos a alíquotas normais e sistemáticas de débitos-créditos, conforme antes referido. Dispensados do pagamento da parcela de imposto que foi diferida, o efeito é de isenção. Perdas de arrecadação também podem ocorrer porque o estágio em que a parcela de imposto diferido deve ser recuperada é mais exposto à sonegação, por ser mais pulverizado, pois em geral trata-se de estabelecimentos do comércio varejista.

Esse tipo de diferimento demonstra o malabarismo dos estados para contornar a verdadeira ‘barreira alfandegária às avessas’ que representa a sistemática de ICMS nas OIs, com alíquotas menores que as intra-estaduais.

---

<sup>17</sup> Diferimento equivale ao regime de substituição tributária para as operações antecedentes.



Outro problema é a afetação nas decisões sobre a localização das unidades produtivas. Como o princípio de origem restrita vigente aloca proporção significativa do produto da arrecadação ao estado de origem da operação, é indutor de uma verdadeira 'guerra fiscal' travada entre os estados.

Os problemas anteriores descritos também podem ser caracterizados como instrumentos da guerra fiscal, a depender da interpretação que se dê ao fenômeno. Do ponto de vista jurídico, sempre que é concedido benefício à revelia do Confaz está-se diante do fenômeno da guerra fiscal. Muitas são as batalhas e as armas utilizadas, a munição parece ser infindável, tamanha é a criatividade dos estados para as estratégias da 'guerra', sendo impossível descrever tudo neste artigo.

Há um vínculo muito estreito entre a 'guerra fiscal' e a atribuição de competência estadual para imposto do tipo IVA no Brasil, notadamente com adoção do princípio de origem restrita e alocação do produto da arrecadação. Como a apropriação de receita do imposto fica fortemente vinculada ao local da produção, o estado de localização da atividade produtiva, torna-se bastante conveniente para o estado atrair a instalação do maior número possível de empresas, bem como estimular a expansão das empresas já existentes, concedendo benefícios fiscais.

A crise econômica e o esvaziamento dos recursos federais destinados a políticas regionais acirraram a 'autofagia' entre os estados. Na ausência de uma política regional de desenvolvimento, os dirigentes públicos lançaram mão do único instrumento de que dispunham, o ICMS.

Quanto às 'armas' da 'guerra', em uma primeira dimensão pode-se separar os benefícios concedidos pela via orçamentária (despesa pública) e pela via da receita. Benefícios previstos no orçamento público são mais transparentes, sempre existirão, e não provocam graves distorções no funcionamento do imposto (cadeia normal de débitos-créditos). Não obstante, esta alternativa tem sido evitada pelos estados devido à limitada margem de manobra orçamentária, decorrente de excessivas vinculações. Então resta a via da renúncia de receita, mediante concessões de benefícios fiscais, tais como os que:

- a) reduzem o débito do imposto: redução de alíquota, isenção, redução de base de cálculo;
- b) aumentam o crédito do imposto: crédito presumido ou outorgado;
- c) reduzem o saldo devedor do imposto: diretamente (desconto sobre o valor nominal ou real devido) e indiretamente (recolhimento em prazo maior que o normal, sem correção monetária e sem juros, ou com correção monetária parcial).

A sangria das batalhas foi (relativamente) contida pela Lei Complementar 24/1975, enquanto o contexto político era ditatorial. Em contexto democrático esta lei não é cumprida, pois ela não estabelece punições eficazes para a nova realidade. Ainda que um estado impetre ação direta de inconstitucionalidade (ADIN) no Supremo

Tribunal Federal e ganhe a causa, quando isto ocorrer o dano na economia já terá sido feito e, não raro, é irreversível. Como no Brasil as instituições legais são historicamente frágeis no sentido do cumprimento das normas, é necessário que elas sejam aderentes à lógica econômica para aumentar a chance de serem acatadas.

A Lei Complementar 24/1975, que já tem mais que 30 anos, não é cumprida e ninguém é punido. Há que se concluir que a realidade está se impondo ao formal/legal. É inerente às características do ICMS a sua utilização como instrumento de política econômica. Enquanto os governantes visualizarem na guerra fiscal vantagens políticas e econômicas, a lei dificilmente será cumprida. Segundo Varsano (1997), a nação precisa fazer uma escolha: ou convive com a guerra fiscal ou muda a sistemática de tributação do ICMS nas Ols. Com o tributo vinculado à capacidade de produção fica difícil condenar a atitude dos dirigentes públicos, ainda que se identifique o caráter predatório e autofágico da guerra. Na falta de um articulador nacional, talvez uma instância supraestadual que regule, policie, fiscalize e puna, o jogo acaba mesmo sendo conduzido na base do 'quem pode mais chora menos'.

O princípio da autonomia tributária é sempre invocado para justificar a manutenção do modelo atual de ICMS nas Ols. Considera-se que não vale a pena uma autonomia que obstaculiza a integração do mercado nacional, favorece importações do exterior em detrimento de aquisições em outros estados, impõe mais restrições ao comércio interestadual do que ao comércio internacional, distorce os preços relativos da economia em virtude de assimetrias de natureza tributária, favorece a concorrência desleal entre contribuintes – que se valem de toda sorte de planejamento e elisão tributária em prejuízo de contribuintes idôneos –, fragiliza as relações federativas e prejudica os estados mais pobres.

Conciliar autonomia federativa *versus* neutralidade econômica (harmonização tributária) impõe escolhas, identificar o ponto de equilíbrio. Ganho em neutralidade provoca perda em autonomia. Conciliar significa identificar e informar até onde deve ir um princípio para não invadir o outro, quanto é necessário abrir mão de um para assegurar o outro.

#### 4 ALTERAÇÃO DO MODELO ATUAL DE ICMS APLICADO ÀS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS – GANHADORES E PERDEDORES

Uma ordem de problemas para que os estados se livrem da sistemática atual de ICMS das Ols é que o regime atual resulta em situações altamente diferenciadas. O perfil das balanças comerciais interestaduais indica diversas situações, como as que se seguem, que permitem problematizar as dificuldades existentes para alterar o modelo vigente:

- a) estados das regiões N/NE/CO+ES, tanto superavitários na Balança Comercial Interestadual quanto extremamente deficitários, encontram-se na mesma regra de tributação, ou seja, comprando a 7% do S/SE-ES e vendendo a 12% para todos os estados. Assim, para o estado do N/NE/CO+ES superavitário

na Balança Comercial Interestadual, do ponto de vista financeiro, a regra atual é mais vantajosa do que se fosse a do princípio de destino puro quanto à repartição de receita. Estes estados, a rigor, não poderiam estar classificados na condição de 'consumidores';

- b) para alguns estados médios do N/NE/CO+ES, com déficits baixos na Balança Comercial Interestadual, a sistemática atual do ICMS também lhes é conveniente porque compram a 7% do S/SE-ES e vendem a 12% para todos os estados, ou seja, são deficitários na Balança Comercial Interestadual, mas são superavitários no saldo de imposto das OIs (débitos menos créditos);
- c) o modelo não protege justamente quem deveria, que são os estados pequenos, com elevados déficits na Balança Comercial Interestadual, e que seriam favorecidos com o princípio de destino integral quanto à repartição de receita.

Portanto, quando se afirma que deve haver solidariedade entre os estados, ou que São Paulo é contra o princípio de destino para alocar a receita, é bom ter presente que há estados do N/NE/CO que desejam que as coisas fiquem como estão. Vários estados precisam livrar-se da "ilusão tributária" que o modelo de ICM/ICMS nas OIs provoca, em favor de uma alternativa mais justa de equalização de receitas na federação e mais lógica para a economia.

Não é possível analisar neste espaço informações da Balança Comercial Interestadual dos estados, mesmo porque os estudos são sigilosos e não têm divulgação autorizada pelo Confaz. Apresentam-se apenas uns poucos indicadores da dimensão do fluxo interestadual. O Sistema Integrado de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF) indica que o comércio interestadual representou 25,5% do comércio total com bens e serviços em 2002 (67,5% foram operações intra-estaduais e 7% foram destinadas ao exterior). Trata-se de **valores contábeis**, nas operações e prestações de saída, declaradas por contribuintes do ICMS. Valores contábeis incluem operações não tributadas, tais como imunidades, isenções, reduções na base de cálculo e outros benefícios fiscais. No que se refere aos valores base de cálculo do ICMS, apenas operações e prestações de saídas interestaduais **tributadas**, em 2001, 30,5% foram destinadas a estados do N/NE/CO+ES e 69,5% a estados do S/SE-ES.

## CONCLUSÃO

Problematizamos que o sistema atual de ICMS aplicado às transações interestaduais precisa ser alterado. Dissemos que a sistemática é complexa, afeta as relações comerciais dos agentes econômicos (pois não há harmonização legislativa e neutralidade tributária), é indutora de guerra fiscal entre os estados, geradora de tensões federativas e fragiliza o pacto federativo. O preço tem sido muito alto, suficiente para justificar a necessidade de mudança, havendo um agravante adicional. Demonstramos

que a sistemática não tem sido eficaz para reduzir as desigualdades estaduais no Brasil e, em decorrência, não assegura equidade horizontal na partilha de recursos do ICMS, que é o objetivo do modelo de adoção de alíquotas interestaduais inferiores às aplicadas às operações intra-estaduais.

Nos debates que antecederam e que sucederam a CF/88, enfatizou-se a conveniência de se adotar o princípio de destino no que diz respeito à alocação de receita como um caminho importante para se dar à tributação sobre o valor agregado no Brasil a natureza de imposto de consumo, mas as condições políticas então prevalentes não permitiram alterar a sistemática (PEDROSA, 1999).

A adoção do princípio de origem para tributar e cobrar, e de destino para alocar o produto da arrecadação, embora mais do que comprovada no plano técnico (pelo menos desde a CF/88), não consegue produzir convencimento no plano político para que o modelo atual nas OIs seja alterado. Vários estados apegam-se aos cálculos de perdas, sem levar em conta que no longo prazo um mecanismo de melhor qualidade produz ganhos para todos. No modelo atual quem ganha é o contribuinte, pois o que acaba por prevalecer é a alíquota interestadual, porque os estados foram obrigados a lançar mão de um variado cardápio de mecanismos e benefícios na tentativa de salvaguardar seu mercado interno e seus anseios de crescimento. Acaba por prevalecer a alíquota de 12%. É possível obter carga tributária mais elevada nas hipóteses que ficam protegidas do modelo de ICMS aplicado às OIs, como é o caso do ICMS sobre combustíveis, energia elétrica e serviços de comunicação, que a rigor se aproximam mais de um imposto seletivo do que de um imposto do tipo IVA e para as quais já vigora o princípio de destino na atribuição de receita. A produtividade fiscal também é preservada para o caso de produtos submetidos ao regime de substituição tributária, que está mais para um imposto monofásico do que para um imposto plurifásico.

Uma das alternativas, já conhecida dos estudiosos – e que passou a ser contemplada na maioria das propostas de reforma tributária desde 1995 –, reside na uniformização das alíquotas do ICMS nas operações entre os estados, por meio da eliminação da alíquota interestadual reduzida e diferenciada. Trata-se de adoção do princípio de tributação exclusivo no estado de origem, o mais indicado para mercados integrados, seja em contextos federativos, seja em países que integram blocos regionais e que visam obter níveis mais elevados de integração, com eliminação de fronteiras fiscais. A adoção do princípio de tributação exclusivo no estado de origem comporta diversos mecanismos alternativos para que os estados deficitários nas OIs sejam compensados pelo imposto cobrado integralmente no estado de origem, ou seja, para que o produto da arrecadação seja alocado ao estado de destino dos bens e serviços (integral ou na maior proporção). Neste aspecto, como o que está em jogo é uma divisão horizontal de receitas (entre os estados), fica-se diante de uma opção política, vinculada a determinados atributos e escolhas que diferem em cada país em particular organizado como uma federação, ou seja, qual proporção de receita deve pertencer

ao estado de origem e ao de destino é questão que dificilmente pode ser resolvida por critérios puramente econômicos. Enfim, como o modelo teórico recomendável difere da alocação que deve ser dada ao dinheiro, é necessário dissociar uma coisa da outra. Para melhorar o imposto a cobrança deve ser na origem; para melhorar a repartição de renda o dinheiro deve pertencer o mais próximo possível do local em que o cidadão reside e demanda serviços públicos.

Procuramos demonstrar que os modelos alternativos para alterar a sistemática vigente precisam levar em conta e conciliar autonomia federativa *versus* neutralidade fiscal (harmonização e simplificação tributária). De um lado, um princípio de natureza político-institucional e, de outro, requisitos vinculados à eficiência econômica. São objetivos e valores que, ao mesmo tempo em que são interdependentes, portam um maior ou menor grau de conflito e antagonismo. Conforme Viol (1999, p.5), as federações sempre precisam enfrentar o dilema que envolve o *trade-off* centralização *versus* descentralização, competências tributárias próprias *versus* participação em tributos centralizados, autonomia *versus* neutralidade (harmonização e coordenação).

Comprovada a necessidade de mudança, caberia partir para a análise das alternativas para alterar o sistema, especificar para um dos modelos, detalhar os mecanismos operacionais mais adequados para a tributação, cobrança e repartição do produto da arrecadação do ICMS incidente nas OIs. Dada a complexidade e variedade de alternativas, esta tarefa não pode ser enfrentada neste texto. Retenha-se apenas que todas as alternativas têm virtudes e defeitos e que a opção não requer apenas estudos para visualizar as implicações, mas também discussão e amadurecimento político-institucional, para ter chance de ser assimilada. Apenas oferecemos uma tipologia útil para classificar os vários modelos para o ICMS (ou IVA) nas operações interestaduais, tipologia esta que privilegia o grau de autonomia que pode ser obtido pelo detentor da competência legislativa do ICMS ou IVA:

- a) competência tributária (legislativa) da União;
- b) competência tributária compartilhada entre a União e os estados;
- c) competência tributária dos estados com cobrança integral no estado de destino;
- d) competência tributária **conjunta** dos estados com cobrança no estado de origem, bloco este que comporta tanto modelos em que o sujeito ativo é o estado de origem (com a cobrança também no estado de origem) quanto modelos em que o sujeito ativo é o estado de destino (todavia a cobrança é no estado de origem).

O leitor interessado pode encontrar a explicitação desta tipologia, bem como a análise de modelos de ICMS (ou IVA) para as OIs, na dissertação referida no início deste artigo.

Encerramos dizendo que em uma federação marcadamente desigual como a brasileira é necessário buscar um melhor equilíbrio entre autonomia e harmonização, ou seja, discutir em que grau é possível preservar a autonomia federativa dos estados em face das pressões por harmonização tributária. Uma vertente da discussão é a de como imprimir um caráter menos competitivo e mais cooperativo ao federalismo fiscal brasileiro, sendo a guerra fiscal travada entre os estados o exemplo mais emblemático das manifestações recorrentes de antagonismo e de ausência de estímulos à cooperação.

## REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Erica A. **A tributação do consumo pela sistemática do valor adicionado em contextos federativos: problemas e possíveis alternativas para lidar com a questão.** Campinas, 1999. Dissertação (Mestrado em Economia) - UNICAMP/Instituto de Economia.
- BASTO, José Guilherme Xavier de. **A tributação do consumo e a sua coordenação internacional.** Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991. (Cadernos de ciência e técnica fiscal).
- BINS, Luiz Antônio. **A tributação de consumo no Brasil.** Brasília, 1999. Monografia (Curso de Especialização em Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal.) - ESAF, UnB.
- GUIMARÃES, Vasco Branco. **O sistema tributário como fator de integração econômica.** Curitiba: ago. 2004. Palestra do Projeto ESAF/União Européia de Apoio à Modernização do Sistema Fiscal Brasileiro.
- MCLURE, Charles. **The tax assignment problem: conceptual and administrative considerations in achieving subnational fiscal autonomy.** Stanford: Hoover Institution Press, 1998.
- MCLURE, Charles. **Protecting dual VATs from evasion on cross-border trade: an addendum to Bird and Gendron.** Stanford: Hoover Institution Press, 1999.
- PEDROSA, Ivo V. ICMS: repercussões econômicas da tributação interestadual e alternativas de mudança. **Revista Econômica do Nordeste**, Fortaleza: BND/ETENE, v. 29, n. 3, jul./set. 1998.
- PEDROSA, Ivo V. O regime de compensação do ICMS partilhado nas transações interestaduais. **Rede Acadêmica da Ciência Econômica**, Rio de Janeiro: RACE, 1999. Disponível em: <<http://www.race.nuca.ie.ufrj.br>> Acesso em: 2000.
- REZENDE, Fernando. **A moderna tributação do consumo.** Brasília: IPEA, 1993. (Texto para discussão, 303).
- VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde.** Brasília: IPEA, 1997. (Texto para discussão, 500).
- VARSANO, Ricardo. **A tributação do comércio interestadual: ICMS atual versus ICMS partilhado.** Brasília: IPEA, 1995. (Texto para discussão, 382).
- VIOL, Andréa Lemgruber. **A competição tributária em economias federativas: aspectos teóricos, constatações empíricas e uma análise do caso brasileiro.** Brasília, 1999. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade de Brasília.
- WILBERG, Eunice. Alíquota interestadual do ICM. **Revista Paranaense de Desenvolvimento.** Curitiba: BADEP, n. 33, nov./dez. 1972.