

Biblioteca Dr. Quiroga

ECONOMIA
BIDER
2004

Livro

N. 2561



Economia do Setor Público no Brasil

ORGANIZADORES

CIRO BIDERMAN • PAULO ARVATE

Consultoria Editorial

HONÓRIO KUME

Pesquisador do IPEA e professor da UERJ

JOÃO SICSÚ

Professor-Doutor do Instituto de Economia da UFRJ

Preencha a **ficha de cadastro** no final deste livro e receba gratuitamente informações sobre os lançamentos e as promoções da Editora Campus.

Consulte também nosso catálogo completo e últimos lançamentos em www.campus.com.br



11

Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados

Maria da Conceição Sampaio
UnB

SUMÁRIO

O capítulo analisa os impostos sobre o consumo em suas diversas variações: impostos cumulativos, impostos sobre o valor agregado, impostos dos bens de capital e impostos seletivos, incluindo, também, dois métodos de computação do IVA. Analisa os aspectos de eficiência e equidade na tributação do consumo. Analisa tal tributação para o caso do Brasil com o IPI, ICMS e ISS, através do cálculo da alíquota efetiva e agregada desses impostos.

PALAVRAS-CHAVE

Imposto cumulativo; imposto sobre o valor agregado (IVA); imposto seletivo; IPI; ICMS; ISS; tributação do consumo.

INTRODUÇÃO

Os impostos sobre o consumo representam, particularmente nos países em desenvolvimento, uma parcela substancial da arrecadação total. Até recentemente, a predominância desse tipo de tributação era considerada uma das características do subdesenvolvimento; esperava-se, assim, que a parcela da receita arrecadada por meio da tributação do consumo se reduziria ao longo do processo de crescimento econômico, sendo substituída pela tributação da renda. No entanto, estudos recentes têm consistentemente apontado para a inversão dessa tendência e contribuído para redesenhar o papel da tributação indireta. Ao demonstrarem que a tributação da renda, a longo prazo, reduz as perspectivas de crescimento da economia, esses trabalhos enfatizam as vantagens de se taxar o consumo em vez da renda.¹ Isso porque impostos sobre o consumo podem contribuir para expandir a poupança nacional.

Críticos da tributação do consumo alegam a regressividade desse tipo de tributo já que a propensão média e marginal a consumir das pessoas de baixa renda é superior a dos indivíduos mais ricos. Portanto, o ônus fiscal é menor para os grupos mais ricos porque recai somente

sobre parte da renda, já que a poupança não é afetada pela tributação do consumo. Porém, esse argumento, que constitui o maior empecilho ao uso da tributação do consumo em países de baixa renda, tem sido amplamente questionado. Estudos recentes mostraram que, em presença de fortes disparidades de renda, um desenho apropriado da tributação indireta pode aumentar os níveis de bem-estar, contribuindo, assim, para reduzir as desigualdades.² De acordo com esses autores, a imposição de alíquotas progressivas, combinadas com um nível de isenção, pode fazer com que a carga fiscal associada à tributação do consumo leve em conta a capacidade de pagamento do contribuinte. Em inúmeros países, a experiência de implementar essa estrutura progressiva por meio do imposto sobre o valor agregado tem sido bem-sucedida. Por fim, a tributação sobre o consumo desempenha um papel importante na correção de externalidades (*vide* Capítulo 2) e possui custos administrativos relativamente baixos, reduzindo, assim, o risco de evasão e elisão fiscal.

IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO: UMA VISÃO GERAL

As formas mais usadas de implementação de impostos sobre o consumo são os impostos cumulativos (ou em cascata), os impostos sobre o valor agregado e os impostos seletivos. Por essa razão, na seção seguinte, examinaremos, detalhadamente, esses impostos bem como seus impactos econômicos.

Impostos cumulativos (em cascata)

Os impostos cumulativos, também conhecidos como impostos em cascata, aplicam-se ao faturamento e, portanto, incluem todos os estágios do processo produtivo. Como esse tipo de imposto implica tributação múltipla, ele conduz a uma excessiva verticalização da produção.

A comutatividade desse tributo, isto é, o grau em que ele é repassado para o consumidor, depende das condições de mercado, sumariadas pelas elasticidades-preço da oferta e da demanda, do grau de piramidização dos preços, da relação entre os insumos tributáveis e não-tributáveis e do número de estágios do processo produtivo. Podemos ilustrar a cascata associada a esse tipo de tributo utilizando um modelo simples. Supondo-se que todos os insumos são tributados, nesse modelo, os preços variam de acordo com a seguinte expressão:

$$p = A(1 + \alpha\tau), \quad \text{com } 0 \leq \alpha \leq 1, \quad A > 0 \quad (1)$$

onde p é igual ao preço do produto e A representa o custo dos insumos, excluindo-se os impostos. O coeficiente α , que varia entre 0 e 1, indica a parcela da tributação repassada para os estágios subseqüentes e τ é a alíquota tributária. Então, quando $\alpha = 0 \Rightarrow p = A$. Não ocorre, portanto, repasse do imposto. Porém, se $\alpha = 1 \Rightarrow p = A(1 + \tau)$ a tributação será totalmente repassada para o estágio subseqüente. Dessa forma, variando-se α , é possível encontrar todos os casos intermediários.

Podemos agora reescrever a equação (1) para o primeiro estágio do processo produtivo. Supondo-se que α é igual à unidade e definindo-se o parâmetro A pela expressão:

$$A = K_1 (1 + \delta_1) \quad (2)$$

onde K_1 é o custo dos insumos a preços básicos (excluindo-se impostos e margens comerciais) e δ_1 corresponde à margem de *mark-up*, aplicada no estágio 1. Podemos, então, para esse estágio, reescrever a expressão (1) como:

¹ Ver a esse respeito, Bird (1987), Browning (1978), Tanzi (1987), Milesi-Ferrett & Roubini (1995), dentre outros.

² Para uma discussão sobre essa questão ver, por exemplo, Ahmad & Stern (1984), Sampaio de Sousa (1996).

$$p_1 = (1 + \tau_1) K_1 (1 + \delta_1) \quad (3)$$

De forma análoga, no segundo estágio, o preço produtor é igual a:

$$p_2 = (1 + \tau_2) K_2 (1 + \delta_2) \quad (4)$$

Nesse modelo, no segundo estágio, o produtor compra seus insumos ao preço p_1 . Portanto, o custo unitário dos seus insumos é igual a p_1 e $K_2 = p_1$. Usando a equação (3) em (4), o preço no segundo estágio, p_2 , pode ser reescrito como:

$$p_2 = (1 + \tau_1)(1 + \tau_2)(1 + \delta_1)(1 + \delta_2) K_1 \quad (5)$$

Essa equação é generalizável para n estágios de produção. Se p_n representa o preço produtor após n estágios de produção e $p'n$ denota o preço antes do imposto, podemos mensurar o grau de cascata como:

$$\frac{pn}{p'n} = \frac{(1 + \tau_1)(1 + \tau_2)(1 + \tau_3)\dots(1 + \tau_n)(1 + \delta_1)(1 + \delta_2)\dots(1 + \delta_n) K_1}{(1 + \delta_1)(1 + \delta_2)(1 + \delta_3)\dots(1 + \delta_n) K_1} \quad (6)$$

Ou ainda:

$$\frac{pn}{p'n} = (1 + \tau_1)(1 + \tau_2)\dots(1 + \tau_n) \quad (6a)$$

Supondo-se que a alíquota é uniforme, de forma que $\tau_1 = \tau_2 = \dots = \tau_n$, essa expressão se torna, então:

$$\frac{pn}{p'n} = (1 + \tau)^n \quad (7)$$

Então, com $n = 3$ estágios de produção e $\tau = 0,10$, o grau de cascata é igual a:

$$\frac{pn}{p'n} = (1 + 0,10)^3 = 1,33 \quad (8)$$

Portanto, um imposto em cascata, implementado à alíquota de 10%, quando existem apenas três estágios no processo de produção e distribuição, equivale a um imposto cuja alíquota é 33%, portanto, mais de três vezes a alíquota inicial. Note-se, porém, que se trata de um limite superior, já que estamos supondo que todos os insumos são tributados e o tributo é totalmente repassado para o estágio subsequente.

Impostos sobre o valor agregado

Atualmente, na grande maioria dos países, o consumo passou a ser tributado por meio de um imposto sobre o valor agregado, que substituiu o imposto cumulativo sobre as vendas. Essa substituição, considerada uma das mais importantes inovações dos sistemas tributários contemporâneos, encontra-se na base da maioria das reformas tributárias (*vide* Capítulo 16) bem-sucedidas. Na análise do imposto sobre o valor agregado (IVA), as questões importantes relativas ao desenho desse tributo incluem o estudo de suas variantes (IVA-Produto, IVA-Renda e IVA-Consumo), os princípios de implementação dessas variantes (origem e destino) bem como a relação existente entre elas. A seguir, esses pontos serão examinados em mais detalhes.

Os principais tipos de IVA são o IVA-P (IVA-Produto), o IVA-R (IVA-Renda) e o IVA-C (IVA-Consumo), cujas bases são, respectivamente, a produção, a renda e o consumo. Cada

uma dessas variantes pode ser implementada de acordo com dois princípios: o princípio de origem e o princípio de destino. O IVA pode, ainda, ser implementado usando-se dois métodos de cálculo: o método da nota-crédito (*credit invoice*) e o método de subtração. Outras questões importantes relacionadas ao IVA são o número de alíquotas, a existência de alíquota zero e as isenções concedidas a determinados produtos.

A relação entre as diferentes variantes do IVA pode ser compreendida analisando-se os agregados da renda e da despesa, nas contas nacionais:

$$PIB = C + I + G_c + G_w + (X - M) \quad (9)$$

onde G_w é a despesa do governo com salários. A renda interna bruta escreve-se como:

$$RIB = V + D \quad (10)$$

onde V corresponde ao valor agregado e D é a depreciação. A igualdade entre a renda e a despesa advém da identidade básica das contas nacionais:

$$PIB = RIB \quad (11)$$

Note-se que a equação (3) pode ser avaliada tanto a custo de fatores quanto a preço de mercado (incluindo-se os impostos indiretos menos os subsídios).

Variantes do imposto sobre o valor agregado

IVA-PRODUTO

Quando implementado com base no princípio de origem, o IVA-P tributa todas as despesas, exceto as despesas do governo com salários (G_w), que, claramente, não representam uma base adequada para o IVA, já que ele é definido como um imposto sobre o consumo. Esse tributo não deve, pois, onerar a renda dos servidores públicos, incluída nas despesas públicas em virtude das convenções que regem as contas nacionais.

Implementado pelo princípio de destino, o IVA tributa o PIB, ajustado pela balança comercial ($X - M$). Utilizando-se o princípio de origem, então, as exportações, sendo de origem doméstica, são tributadas, enquanto as importações, originadas no resto do mundo, são isentas. Nesse caso, a base do IVA-P é simplesmente a soma de todas as despesas, excluindo-se G_w :

$$\text{Base do IVA-P} = PIB - G_w = C + G_c + I + X - M \quad (12)$$

IVA-RENDA

Um imposto do tipo IVA, quando aplicado sobre a renda, exclui a depreciação, já que essa variável não representa investimentos adicionais, mas destina-se apenas a substituir o capital investido. Portanto, da ótica da renda, as despesas com depreciação não geram rendimentos líquidos, contribuindo somente para garantir a manutenção dos atuais níveis de renda. Por essa razão, a base do IVA-Renda inclui o investimento líquido, ao invés de tributar o investimento bruto, como no caso do IVA-Produto:

$$\text{Base do IVA-Renda: } PIB - G_w - D = C + (I - D) + G_c + (X - M) \quad (13)$$

Combinando as expressões (2) e (3), a base do IVA-Renda pode ser expressa pela equação (6):

$$RIB - G_w - D = PIB - D - G_w$$

$$RIB - G_w - D = V + D - D - G_w$$

$$RIB - G_w - D = V - G_w$$

$$\text{Base do IVA-Renda: } RIB - G_w - D = V - G_w \quad (14)$$

Essa expressão indica que a base do IVA-Renda é simplesmente a soma da renda dos fatores (V), excluindo-se G_w .

IVA-CONSUMO

No IVA-C, prevalece a visão de que os bens de capital não representam uma base apropriada para um imposto sobre o consumo, já que aumentam o estoque de capital e contribuem para expandir a produção. Portanto, de acordo com essa visão, esses bens não devem compor a base tributária do IVA. Assim, a base tributária do IVA-C, além de excluir a depreciação, elimina também os gastos com bens de capitais:

$$\text{Base do IVA-C: } PIB - G_w - I = C + G_c + (X - M) \quad (15)$$

Podemos, agora, comparar essas três variantes do imposto sobre o valor adicionado. Em primeiro lugar, o IVA-Produto tem a base mais ampla. Essa maior base implica custos econômicos importantes e desencoraja o investimento, já que tributa o capital, sem deduzir as despesas com depreciação. Além disso, como veremos a seguir, à medida que é repassado para a frente e o método da nota-crédito é usado, ele pode se tornar um imposto em cascata. Mediante um raciocínio análogo, essas ressalvas aplicam-se, embora em menor grau, ao IVA-Renda. Por fim, o IVA-Consumo apresenta a menor base e é o mais neutro, porque não gera distorções entre o capital e os outros insumos. O problema é que sua menor base exige a utilização de alíquotas maiores e, portanto, engendra um gravame excessivo (*deadweight loss*) mais elevado.

Formas de implementação do IVA: princípio de origem versus princípio de destino

Como dito anteriormente, o IVA pode ser implementado de acordo com dois princípios: o princípio da origem e o de destino. No primeiro caso, o IVA é imposto sobre todos os bens e serviços produzidos no país. Quando implementado pelo princípio do destino, o tributo recai sobre os bens e serviços consumidos no país. Note-se que a diferença entre esses princípios reside na locação da produção e do consumo e não no tipo de produto. Portanto, a distinção entre esses dois princípios encontra-se no tratamento dado ao balanço comercial. No princípio de origem, as exportações são tributadas e as importações são isentas, ocorrendo o contrário quando o IVA é aplicado de acordo com o princípio de destino. Conseqüentemente, em economias fechadas, não existem diferenças entre esses dois princípios.

Portanto, subtraindo-se o balanço comercial, $X - M$, das três bases analisadas (*IVA-P*, *IVA-R*, *IVA-C*), essas variantes passam a ser implementadas pelo princípio de destino. No caso particular da variante IVA-C, a base tributária torna-se:

$$\text{Base IVA-C}_D = C + G_c \quad (16)$$

o que corresponde às vendas totais do varejo. Portanto, um *IVA-C*, aplicado pelo princípio de destino, equivale a um imposto sobre as vendas no varejo.

Tratamento dos bens de capital

O tratamento dado aos bens de capital muda de acordo com a variante e com a forma de implementação do imposto sobre o valor agregado. Assim, por exemplo, no caso do IVA-P, implementado pelo princípio de origem, os bens de capital são isentos se importados e tributados nos demais casos. Quando implementado pelo princípio de destino, apenas as exportações desses bens são isentas. No caso do IVA-C, eles são taxados apenas quando exportados e quando o imposto é implementado pelo princípio de origem. Assim, os bens de capital são totalmente isentos apenas quando o IVA-C é implementado de acordo com o princípio de destino.

Métodos de computação do IVA: método da nota-crédito versus método de subtração

Existem dois métodos principais, por meio dos quais o IVA é contabilizado: o método da nota-crédito e o método da subtração. No primeiro, o vendedor recolhe o imposto sobre suas vendas e é creditado do montante do tributo que pagou por suas compras. Esse método, utilizado na maioria dos países, é similar a um imposto geral sobre as vendas. Já no método da subtração, até recentemente utilizado somente no Japão,³ o vendedor subtrai o valor de suas compras do valor das vendas e, sobre esse montante, aplica a alíquota do IVA. Em tese, tanto o método da nota-crédito quanto o da subtração excluem a tributação múltipla, já que somente o valor adicionado é tributado. Para ilustrar esses dois métodos,⁴ na seção seguinte, utilizaremos um exemplo simples, apresentado em Zee.⁵

O método da nota-crédito

O método da nota-crédito requer que o montante do tributo, incluído no preço dos bens e serviços, seja explicitamente considerado na fatura. Para evitar que o valor agregado de um estágio produtivo anterior seja novamente tributado, o vendedor recebe um crédito de 100% do IVA pago pelas suas compras. A concessão desse crédito evita a tributação múltipla dos estágios anteriores de produção. A Tabela 11.1 ilustra esse procedimento, em diferentes situações. Para construí-la, supôs-se que existem três estágios de produção – industrial, atacadista e varejista. Em cada estágio, o valor agregado foi fixado a 100 e a alíquota uniforme do IVA é 10%, calculada “por fora” (isto é, excluindo-se o imposto) ou 9,1%, quando computada “por dentro” (incluindo-se o IVA).

Tabela 11.1: Computação do IVA pelo método da nota-crédito

| Situações | Industrial | Atacadista | Varejista | IVA-total | Vendas ao Consumidor (Incluindo IVA) |
|--|------------|------------|-----------|-----------|--------------------------------------|
| A. Todos os estágios tributados | | | | | |
| (1) Vendas (sem IVA) | 100 | 200 | 300 | – | – |
| (2) Compras | 0 | 100 | 200 | – | – |
| (3) IVA sobre vendas (10% de (1)) | 10 | 20 | 30 | 60 | – |
| (4) Crédito sobre compras (10% de (2)) | 0 | 10 | 20 | 30 | – |
| (5) IVA líquido ((3) – (4)) | 10 | 10 | 10 | 30 | 330 |
| B. Varejista com alíquota zero | | | | | |
| (1) Vendas (sem IVA) | 100 | 200 | 300 | – | – |

³ Os Estados Unidos estão considerando a introdução de um IVA, computado pelo método da subtração.

⁴ De fato, existe ainda um outro método, o da adição, que não será explorado aqui por ser raramente utilizado.

⁵ Zee (1995).

| | | | | | |
|--|-----|-----|-----|----|-----|
| (2) Compras | 0 | 100 | 200 | - | - |
| (3) IVA sobre vendas (10% de (1)) | 10 | 20 | 0 | 30 | - |
| (4) Crédito sobre compras (10% de (2)) | 0 | 10 | 20 | 30 | - |
| (5) IVA líquido ((3) - (4)) | 10 | 10 | -20 | 0 | 300 |
| C. Varejista isento | | | | | |
| (1) Vendas (sem IVA) | 100 | 200 | 320 | - | - |
| (2) Compras | 0 | 100 | 200 | - | - |
| (3) IVA sobre vendas (10% de (1)) | 10 | 20 | - | 30 | - |
| (4) Crédito sobre compras (10% de (2)) | 0 | 10 | - | 10 | - |
| (5) IVA líquido ((3) - (4)) | 10 | 10 | - | 20 | 320 |
| D. Atacadista isento | | | | | |
| (1) Vendas (sem IVA) | 100 | 210 | 310 | - | - |
| (2) Compras | 0 | 100 | 210 | - | - |
| (3) IVA sobre vendas (10% de (1)) | 10 | - | 31 | 41 | - |
| (4) Crédito sobre compras (10% de (2)) | 0 | - | - | 0 | - |
| (5) IVA líquido ((3) - (4)) | 10 | - | 31 | 41 | 341 |

Fonte: Zee (1995), p. 93.

Quando todos os estágios produtivos são tributados (Tabela 11.1, Painel A), o IVA coletado é igual a 30, sendo 10 coletado em cada estágio correspondente à alíquota uniforme de 10%, aplicada sobre o valor agregado, 100. Note-se que estamos utilizando uma hipótese extrema de incidência tributária, já que o total do imposto é inteiramente transferido para o consumidor. O valor das vendas no varejo, incluindo o imposto, eleva-se a 330. Ademais, ao longo do processo produtivo não houve alteração de alíquota, que permanece igual a 10% (ou 9,1% se computada “por dentro”).

Vamos agora supor que o governo deseja isentar todos os estágios de produção de uma determinada mercadoria de forma a não tributá-la. Nesse caso, é necessário isentar os vendedores e também reembolsá-los do imposto previamente pago. Esse caso, que corresponde a fixar a alíquota a zero, está ilustrado na Tabela 11.1, Painel B. Aqui, não somente o varejista é isento, mas ele pode solicitar a restituição do imposto pago sobre suas compras de forma que a soma total do IVA se anule; o consumidor final não paga nenhum imposto. A alíquota aplicada agora é, de fato, zero. A aplicação da alíquota zero efetivamente remove todos os elementos tributários. Ademais, um IVA implementado por meio do método de crédito tributa o produto exatamente à alíquota aplicada no último estágio de produção, mesmo se diferentes alíquotas forem aplicadas ao longo do processo produtivo.

Por razões óbvias, que envolvem a restrição orçamentária do governo (*vide* Capítulo 14), raramente a alíquota zero é aplicada. O caso mais comum é a concessão de isenções apenas em alguns estágios produtivos. O painel C da Tabela 11.1 ilustra essa situação, quando a isenção aplica-se ao varejista. Nesse caso, apenas o valor agregado desse agente é isento, e o imposto total eleva-se a 20, visto que ele não recebe crédito pelo IVA pago nos estágios anteriores de produção. Para o consumidor final, a alíquota efetiva agora é igual a $20/300 = 0,067$, em vez de 0,10.

Contrariamente aos casos analisados, quando a cadeia de crédito fiscal, associada ao IVA computado pelo método da nota-crédito, é interrompida, esse imposto apresenta efeitos cumulativos. Isso pode ser visto replicando-se o exemplo apresentado na Tabela 11.1, para o caso em que o atacadista é isento (Painel D). Como não recebe crédito por suas compras, ele repassa o tributo embutido em suas aquisições provenientes da indústria (10), aumentando o preço de suas vendas para 210 (excluindo-se o IVA). Além disso, como o atacadista não recolhe o imposto sobre suas vendas ao varejista, este último não pode se creditar do montante equivalente. Nesse caso o varejista compra 210 de insumos, porém não recebe o crédito de 21 porque o atacadista foi isento. Portanto, ele paga 31 de imposto em vez de 10 ($31 - 21 = 10$). O total arrecadado do imposto é igual a 41, em vez de 30, como no caso em que todos os estágios produtivos eram tributados. Para o consumidor, o valor das vendas ao varejo é agora 341, que

corresponde ao preço final ($300 + 41$). Note-se que a alíquota efetivamente aplicada agora é igual a 0,1367 ($41/300$), superior, portanto, àquela inicial de 10%. Ficam, assim, comprovados, os impactos cumulativos do IVA, computado pelo método do crédito quando a isenção ocorre no meio da cadeia produtiva.

O método de subtração

O método da subtração calcula o valor agregado como a diferença entre o valor das vendas e o valor das compras. Contudo, em vez de creditar o imposto pago sobre as compras, esse método utiliza as deduções para reduzir o montante tributado. A subtração do valor das compras evita a tributação múltipla. Note-se que, para uma dada alíquota, os métodos da subtração e da nota-crédito arrecadam o mesmo montante, conforme pode ser visto na Tabela 11.2 (Tabelas 11.1 e 11.2 Painel A).

Tabela 11.2: Computação do IVA pelo método da subtração

| Situações | Industrial | Atacadista | Varejista | IVA-total | Vendas ao Consumidor (Incluindo IVA) |
|--|------------|------------|-----------|-----------|--------------------------------------|
| A. Todos os estágios tributados | | | | | |
| 1. Vendas (sem IVA) | 100 | 210 | 320 | - | - |
| 2. Compras (com IVA) | 0 | 110 | 220 | - | - |
| 3. Vendas [c/IVA 110% de [(1) - (2)] + (2)] | 110 | 220 | 330 | - | - |
| 4. Base IVA: (3) - (2) | 110 | 110 | 110 | - | - |
| 5. IVA líquido 9,1% de (4) | 10 | 10 | 10 | 30 | 330 |
| B. Varejista com alíquota zero | | | | | |
| 1. Vendas (sem IVA) | 100 | 210 | 300 | - | - |
| 2. Compras (com IVA) | 0 | 110 | 220 | - | - |
| 3. Vendas c/IVA [110% de [(1)-(2)] + (2)] | 110 | 220 | 300 | - | - |
| 4. Base IVA: (3) - (2) | 110 | 110 | - 220 | - | - |
| 5. IVA líquido 9,1% de (4) | 10 | 10 | - 20 | 0 | 300 |
| C. Varejista isento | | | | | |
| 1. Vendas (sem IVA) | 100 | 210 | 320 | - | - |
| 2. Compras (com IVA) | 0 | 110 | 220 | - | - |
| 3. Vendas [c/IVA 110% de [(1) - (2)] + (2)] | 110 | 220 | 320 | - | - |
| 4. Base IVA: (3) - (2) | 110 | 110 | n.a. | - | - |
| 5. IVA líquido 9,1% de (4) | 10 | 10 | 0 | 20 | 320 |
| D. Atacadista isento | | | | | |
| 1. Vendas (sem IVA) | 100 | 210 | 310 | - | - |
| 2. Compras | 0 | 110 | 210 | - | - |
| 3. Vendas [c/IVA 110% de [(1)-(2)] + (2)] | 110 | 210 | 320 | - | - |
| 4. Base IVA: (3) - (2) | 110 | n.a. | 110 | - | - |
| 5. IVA líquido 9,1% de (4) | 10 | 0 | 10 | 20 | 320 |
| E. Alíquota zero sobre o atacadista e o varejista | | | | | |
| 1. Vendas (sem IVA) | 100 | 200 | 282 | - | - |
| 2. Compras | 0 | -110 | 200 | - | - |
| 3. Vendas [c/IVA 110% de [(1) - (2)] + (2)] | 110 | -10 | 282 | - | - |
| 4. Base IVA: (3) - (2) | 110 | -200 | - | - | - |
| 5. IVA líquido 9,1% de (4) | 10 | -18 | -18 | -18 | 282 |

Fonte: Zee (1995, p. 95).

Notas: n.a: não se aplica;

1: para o varejista isento, as vendas incluindo IVA e excluindo IVA são idênticas. Portanto, o item (3) é igual ao item (1);

2: quando o varejista é isento, seu valor agregado [(1) – (2)] não é tributado; portanto o percentual 110% torna-se, nesse caso, 100% e o valor agregado relevante é $100 = 100\%$ [320 - 220];

3: para fins de cálculo do impostos, as vendas do varejista isento são fixadas a zero;

4: ver nota 2;

5: ver nota 4.

Aplicar a alíquota zero ao varejista equivale a fixar, para fins de tributação, suas vendas a zero. Nesse caso, a base do IVA é igual a -220 (0 - 220) e, portanto, esse intermediário deve recolher um imposto negativo equivalente 20% de seu valor agregado, excluindo-se o imposto (-20/100). A exemplo do caso da computação pelo método de crédito, a aplicação da alíquota zero remove, efetivamente, todos os elementos tributários que permeiam a cadeia produtiva. Quando o varejista é isento, ele não computa sua base tributária e também não cobra nenhum imposto de seus consumidores. O valor de suas vendas é igual à soma de suas compras, incluindo-se aí o imposto pago mais o seu valor agregado. O ônus fiscal que recai sobre o imposto é igual a 20, que corresponde ao montante pago nos dois estágios anteriores de produção.

Em claro contraste com o método de crédito, no qual a quebra da cadeia de crédito conduz à comutatividade do IVA, a isenção do atacadista, no método de subtração, não gera esse tipo de efeito. De fato, como esse método computa o valor agregado em cada estágio, como a diferença entre o valor das vendas e o valor das compras, o valor agregado dos estágios anteriores não é repassado para os seguintes e, portanto, não pode ser novamente tributado.

Método de crédito versus método da subtração: uma breve comparação

Como os métodos de subtração e da nota-crédito, para uma dada alíquota, geram a mesma arrecadação, a escolha entre esses métodos deve considerar outros fatores além daqueles implicados pela política tributária.

Assim, por exemplo, uma das vantagens do método da nota-crédito é o fato de ele incorporar um mecanismo autofiscalizador, já que é preciso apresentar as notas fiscais para que o imposto pago sobre os insumos seja creditado. Esse controle implícito do sistema arrecadatório reduz as possibilidades de evasão fiscal facilitando, assim, a administração desse tributo. Isso é particularmente relevante nos países mais pobres, onde a administração fiscal é mais precária.

Ademais, a predominância do método da nota-crédito, na quase totalidade dos sistemas de tributação do valor adicionado, explica-se pelo fato de esse método, contrariamente ao método da subtração, poder coexistir com alíquotas múltiplas. Embora, do ponto de vista administrativo, uma alíquota uniforme seja preferível, por questões tanto de eficiência quanto de equidade é preciso recorrer, freqüentemente, à diferenciação de alíquotas. Portanto, a utilização do método da subtração, ao excluir essa possibilidade, torna-se impeditiva para a grande maioria dos países.

Por ser amplamente utilizado, a experiência internacional acumulada pelo método da nota-crédito constitui um referencial importante, que favorece também a preferência por esse tipo de IVA. O mesmo não pode ser dito em relação ao método da subtração, implementado, até o presente, apenas na economia japonesa.

Uma restrição adicional importante ao uso do método da nota-crédito advém do fato de que qualquer tipo de isenção no meio da cadeia produtiva quebra a cadeia de crédito fiscal gera efeitos cumulativos (em cascata), reduzindo, assim, a principal vantagem decorrente da adoção de impostos do tipo IVA.

Note-se, por fim, que a prevalência do IVA nos sistemas tributários modernos tem criado sérios problemas para o financiamento dos governos subnacionais. Isso porque acredita-se que o IVA não se presta à descentralização. Tanto do ponto de vista teórico, quanto no que diz respeito à experiência acumulada, inclusive a do Brasil, os estudos têm mostrado a dificuldade de implementação de um IVA subnacional. Diferentes razões têm sido alegadas para explicar a razão pela qual a competência do IVA deve ser dada ao governo central.⁶ Dentre elas podemos citar os elevados custos administrativos e a perda de controle macroeconômico, além dos problemas criados pelo comércio interestadual.

IMPOSTOS SELETIVOS

Praticamente todos os países complementam o imposto sobre o valor agregado (ou o imposto cumulativo sobre as vendas) com impostos seletivos sobre determinados produtos. Esses tributos representam uma fonte significativa de geração de receitas tanto do ponto de vista administrativo quanto sob a ótica da eficiência.⁷ Isso porque seus efeitos distorcidos são mínimos, sua cobrança é relativamente fácil além de apresentar oportunidades restritas de evasão fiscal. Sua fácil definição, volumes elevados de vendas, demandas inelásticas e ausência de substitutos justificam o uso dos impostos seletivos quando o objetivo é aumentar as receitas fiscais.

A utilização desses impostos explica-se também pelo fato de eles poderem ser usados para corrigir externalidades, como é o caso dos impostos sobre combustíveis, álcool e fumo. Nesse sentido, funcionam como impostos corretivos pigouvianos⁸ e, portanto, contribuem para restaurar as condições de eficiência paretiana, comprometidas pela existência de externalidades negativas nos mercados onde esses tributos são implementados.

Esses tributos prestam-se ainda à geração de receitas para os níveis subnacionais de governo já que representam a única fonte de recursos para esses entes federativos que, a exemplo da demanda dos serviços públicos básicos, como educação (*vide* Capítulo 21) e saúde, apresentam elasticidades renda superior à unidade, facilitando assim o financiamento desses serviços que, em muitos países, são de responsabilidade dos governos locais. Note-se também que, nas federações, os impostos seletivos podem ser facilmente regionalizados permitindo inclusive a existência de alíquotas múltiplas para levar em conta as disparidades inter-regionais.

Por fim, a tributação seletiva é amplamente utilizada para fins distributivos. Esse ponto será discutido em mais detalhes na seção seguinte.

TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO: ASPECTOS DE EFICIÊNCIA E EQUIDADE

Do ponto de vista da eficiência, a questão central é saber se a tributação do consumo efetivamente implementada reduz o gravame excessivo e, portanto, minimiza as perdas em termos de bem-estar. Aqui, uma questão importante diz respeito ao debate entre os que defendem a tributação uniforme e aqueles que recomendam a adoção de um sistema diferenciado de alíquotas.

⁶ Bird (1993).

⁷ McLure (1997).

⁸ A correção das externalidades pode ser feita mediante o uso da tributação corretiva. Essa forma de correção é conhecida como tributação pigouviana, em razão de ter sido inicialmente proposta por Arthur Cecil Pigou (1877-1959), economista inglês responsável pela distinção entre custos e benefícios sociais e privados e pela idéia de que o governo, mediante o uso de uma combinação apropriada de impostos e subsídios, poderia corrigir esse tipo de falha de mercado.

Os defensores da tributação diferenciada argumentam que, em razão de as elasticidades serem distintas e os bens serem complementares ou substitutos, a tributação uniforme não minimiza o gravame excessivo (ver Capítulo 10) e, portanto, não é recomendável.

Já aqueles que pleiteiam a uniformidade do desenho tributário alegam, primeiramente, que as elasticidades exigidas para a implementação de um desenho ótimo não estão disponíveis, o que compromete a adoção desse tipo de desenho. Além disso, a complexidade administrativa que acompanha a diferenciação das alíquotas faz com que seja preferível utilizar um sistema uniforme, bem mais simples de ser gerenciado. Até porque, alegam eles, a diferenciação das alíquotas abre espaço para pressões políticas e, portanto, não leva em conta, necessariamente, os aspectos de eficiência e equidade. Nesse caso, o custo em termos administrativos não é sequer compensado pelas vantagens derivadas da redução da ineficiência.

Do ponto de vista da equidade, a idéia da regressividade da tributação do consumo supõe que os impostos são totalmente repassados para os consumidores. Trata-se de uma hipótese extrema de incidência, que ignora as condições dos mercados nos quais os tributos são estabelecidos. Ademais, embora a tributação indireta, em muitos países, seja regressiva por incidir principalmente sobre os consumidores de baixa renda, isso não é inevitável. A literatura recente tem apontado o potencial redistributivo de impostos sobre o consumo.⁹ Mais recentemente, o estudo de Metcalf¹⁰ sugere que o imposto sobre o consumo é ligeiramente progressivo quando se considera, para fins de incidência, a renda ao longo do ciclo de vida (*lifetime income*) em vez da renda anual.

Abre-se então espaço para a discussão da adoção de um imposto progressivo sobre o consumo, que isentaria (ou aplicaria alíquotas reduzidas) os bens e serviços de primeira necessidade, ao mesmo tempo em que fixaria alíquotas mais elevadas sobre bens discricionários e/ou de luxo. A isenção de itens da cesta básica equivale a fixar um nível de isenção para o imposto sobre a renda, enquanto a taxação mais elevada dos bens de luxo corresponde a aumentar as faixas tributáveis, nos níveis superiores da renda.

Existem diferentes formas de implementar esse tipo de imposto. Pode-se, por exemplo, combinar a isenção dos bens de primeira necessidade com uma alíquota uniforme sobre os demais produtos. Ou pode-se, ainda, fixar um nível de despesa, a partir do qual os bens são tributados, o que equivale a isentar parte do gasto com os itens básicos. Também é possível compensar o consumidor por meio de transferências (*Tax Rebate*), que funcionariam como um nível de isenção, em termos do consumo. Note-se, ainda, que o imposto progressivo sobre o consumo pode ser operacionalizado por meio de um imposto cumulativo ou de um tributo incidente apenas sobre o valor agregado.

A escolha entre a correção das desigualdades por meio da tributação do consumo ou pela adoção de um imposto progressivo sobre a renda envolve a avaliação dos benefícios e dos custos implicados por essas formas alternativas de tributação. Seria necessário, pois, comparar as desvantagens associadas à fixação de um imposto de renda progressivo, que requer fiscalização individual dos contribuintes com aquelas derivadas da complexidade administrativa inerente à introdução de um imposto progressivo sobre o consumo, que isentaria total ou parcialmente os gastos com bens e serviços essenciais, não envolvendo, porém, declarações individuais de renda.

Por fim, é bom lembrar que a discussão referente à progressividade e/ou regressividade da tributação do consumo, longe de ser consensual, está associada ao tipo de tributo adotado e às particularidades do país analisado, dentre outros fatores. Ademais, essa questão depende não somente do custo administrativo associado à diferenciação das alíquotas, mas também da

viabilidade, em termos de eficiência, da tributação de bens de luxo. Não existe, pois, unanimidade na literatura no tocante às eventuais vantagens, por exemplo, da tributação do consumo sobre a renda ou em relação à forma mais adequada de redesenhar o sistema tributário (*vide* Capítulo 9) para estimular o crescimento econômico. Deve-se, portanto, ter em mente que todas as formas de tributação distorcem as decisões dos agentes econômicos, nos remetendo, assim, às limitações das decisões de *second best* (*vide* Capítulo 2).

TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL

Nesta seção, discutiremos os principais aspectos da tributação do consumo no Brasil. Em primeiro lugar, descreveremos, brevemente, o sistema de tributação do consumo. Em seguida, discutiremos as características principais do sistema tributário brasileiro. Por fim, analisaremos a tributação efetiva do consumo. Ênfase especial será dada aos aspectos de eficiência e equidade que caracterizam o imposto sobre o consumo.

Uma visão geral

No Brasil, os impostos sobre o consumo representam uma parte substancial da arrecadação. Essa forte tributação do consumo explica-se, parcialmente, pela acirrada competição tributária (*vide* Capítulo 10) que caracteriza a federação brasileira.¹¹ A descentralização das finanças públicas, iniciada nos anos 80 e ampliada pela Constituição de 1988, reduziu significativamente a receita disponível do governo central. Como o aumento da receita dos níveis subnacionais de governo não foi acompanhado por uma descentralização correspondente dos programas de políticas públicas, que continuaram, em boa parte, a serem atendidos pelo governo central, houve uma redução da disponibilidade de caixa dessa esfera de governo. A reação do governo central foi então criar ou valorizar os impostos não partilháveis, isto é, aqueles que não compunham as bases do FPE e FPM (*vide* Capítulo 22).¹² Dentre esses impostos destacam-se as contribuições sociais que incidem sobre o faturamento das empresas, Cofins e PIS/Pasep (*vide* Capítulos 16 e 15), que respondem atualmente por uma parcela significativa da arrecadação fiscal. Ademais, o fato de alguns desses tributos serem cumulativos implica alíquotas finais mais elevadas e, portanto, contribui para aumentar as distorções na economia.

A Tabela 11.3 sumaria o papel dos impostos sobre o consumo na estrutura da receita tributária, no Brasil. Analisando-se essa tabela, nota-se que, dentre os impostos, o ICMS (Imposto sobre Circulação de Bens e Serviços) é, de longe, o que gera a maior arrecadação. Esse tributo, que está sob a competência dos estados, constitui um dos poucos exemplos no mundo em que a arrecadação de um imposto, do tipo IVA, se faz por meio de uma esfera subnacional de governo.

Em seguida, temos as contribuições sociais, Cofins (*vide* Capítulos 16 e 15) e PIS/Pasep, que incidem de forma cumulativa sobre o consumo, representando em torno de 10% da arrecadação total. Por fim, vem o IPI (o Imposto sobre Produtos Industrializados), de competência da União, e cuja arrecadação gira em torno de 7% da receita tributária total. Destacam-se, ainda, o imposto de importação e o imposto sobre serviços.

¹¹ Lembgruber (1999).

¹² Respectivamente, Fundo de Participação dos Estados e Fundo de Participação dos Municípios. Para uma discussão detalhada desses fundos, ver o Capítulo 22.

⁹ Browning (1978).

¹⁰ Metcalf (1993).

Tabela 11.3: Impostos sobre o consumo no Brasil por esfera de governo – 1995-1997

| Especificação | 1995 | | 1996 | | 1997 | |
|--|--------|------------------|--------|------------------|--------|------------------|
| | Valor | Parcela no total | Valor | Parcela no total | Valor | Parcela no total |
| Arrecadação total | 187237 | 100,0 | 218533 | 100,0 | 240983 | 100,0 |
| Tributos sobre o consumo | 92656 | 49,5 | 106710 | 48,8 | 115080 | 47,8 |
| Federais | 42107 | 22,5 | 46,7 | 21,4 | 51070 | 21,2 |
| IPI – Impostos sobre Produtos Industrializados | 13435 | 7,2 | 15283 | 7,0 | 16605 | 6,9 |
| II – Imposto de Importação | 4894 | 2,6 | 4239 | 1,9 | 5108 | 2,1 |
| IOF – Imposto sobre Operações Financeiras | 3206 | 1,7 | 2836 | 1,3 | 3768 | 1,6 |
| COFINS | 14669 | 7,8 | 17171 | 7,9 | 18325 | 7,6 |
| PIS/PASEP | 5903 | 3,2 | 7136 | 3,3 | 7264 | 3,0 |
| Estaduais | | | | | | |
| ICMS | 47228 | 25,2 | 55697 | 25,5 | 59575 | 24,7 |
| Municipais | | | | | | |
| ISS – Imposto sobre Serviços | 3231 | 1,8 | 4248 | 2,0 | 4435 | 1,8 |

Fonte: Pontes Lima (1999), p. 16.

Os impostos seletivos e a correção de externalidades negativas

A imposição de tributos seletivos sobre álcool, fumo e combustíveis visa a internalizar as externalidades geradas pelo consumo desses bens. Assim, as elevadas alíquotas sobre cigarro e bebidas justificam-se pelos custos sociais e hospitalares do alcoolismo e pelos riscos para a saúde do uso continuado do fumo. Esses custos não estão contabilizados nos preços de mercado e, portanto, conduzem a um excesso de consumo desses bens. Esse tipo de tributação pode ainda ser justificado com base na argumentação que define os bens meritórios. Estima-se que os usuários desses produtos, particularmente os jovens, não se dão conta dos impactos negativos, a longo prazo, sobre as condições de saúde, fazendo-se necessária a intervenção do governo por meio da tributação corretiva, para manter o consumo desses bens nos níveis socialmente ótimos.

As versões brasileiras do IVA: IPI e ICMS

O Brasil foi o primeiro país a introduzir o IVA.¹³ No entanto, essa visão pioneira não resultou na construção de um sistema tributário eficiente, igualitário e de fácil administração. De início, adotaram-se dois tipos de impostos incidentes sobre a mesma base, o valor agregado: o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e o ICMS (Imposto sobre Circulação de Bens e Serviços). Implementados pelo método da nota-crédito, esses tributos rapidamente alcançaram um nível de complexidade que dificulta o exame criterioso de seus impactos econômicos. A adoção de diferentes alíquotas, bem como a concessão de inúmeras isenções e privilégios fiscais, transformou esses impostos, praticamente em impostos cumulativos (em cascata), perdendo-se, assim, os benefícios tradicionalmente associados à taxação do valor agregado.

¹³ O Brasil foi pioneiro na introdução do IVA, em janeiro de 1967. A Dinamarca, logo em seguida, introduziu esse tributo em julho do mesmo ano.

Considerações distributivas explicam, em parte, a diferenciação e o grande número de alíquotas que caracteriza a estrutura da tributação do valor agregado (tanto do IPI como do ICMS) no Brasil. As fortes desigualdades de renda, presentes em nosso país, levaram ao uso dos impostos indiretos como um instrumento redistributivo. Conseqüentemente, como veremos adiante, essa forma de tributação foi implementada de forma seletiva tanto em relação aos setores de atividades quanto no que se refere ao tipo de produto taxado.

A multiplicidade de objetivos, atribuída à tributação do valor agregado, resultou em um sistema excessivamente complexo, abrindo espaço para a evasão e a elisão fiscal. A corrosão da receita fiscal daí decorrente levou o país a aumentar as alíquotas básicas do ICMS em relação àquelas adotadas quando da introdução desse imposto. Nesse sentido, o Brasil vai de encontro à tendência internacional que clama por menores alíquotas aplicadas sobre uma base tributária mais ampla (*vide* Tabela 11.4).

Tabela 11.4: Alíquotas estatutárias do IVA em regiões selecionadas

| Alíquotas estatutárias | Brasil | América Latina | América do Norte/Europa | Ásia |
|---|--------|----------------|-------------------------|------|
| Alíquota mínima do Imposto sobre Valor Agregado – IVA (ICMS/IPI), exceto zero | 7 | 10,5 | 5,46 | 6,33 |
| Alíquota máxima do Imposto sobre Valor Agregado – IVA (ICMS/IPI) | 28,7 | 21,8 | 15,18 | 9,92 |

Fonte: Arthur Andersen.

A seguir, descreveremos sucintamente as principais características desses tributos.

IPI

O IPI incide apenas sobre os bens industrializados e, de acordo com a Constituição, é um imposto seletivo que procura diferenciar o ônus fiscal de acordo com a essencialidade do bem (artigo 153, §3º, I). Como esse tributo não alcança o consumidor final, montou-se uma complexa cadeia de alíquotas e normas com o intuito de alcançar a incidência final desejada.

Observando-se o Gráfico 11.1, vê-se que a arrecadação desse tributo concentra-se em três fontes: a indústria automobilística, a indústria do fumo e a indústria de bebidas. No que concerne às transações internacionais, o IPI, em princípio, obedece ao princípio de destino: as exportações são excluídas da base desse imposto, enquanto as importações são tributadas. Entretanto, as diferentes isenções concedidas às importações, particularmente aquelas referentes aos bens de consumo e capital para uso doméstico, tendem a discriminar a produção doméstica de produtos similares. No que diz respeito às transações interestaduais, o ônus fiscal do IPI, implementado pelo princípio de origem, é distribuído de forma desigual entre estados e regiões em razão de a base industrial ser, ainda hoje, concentrada em alguns estados e regiões.

ICMS

No Brasil, o principal imposto sobre o consumo, o ICMS, é de competência de uma esfera subnacional de governo, o estado. A exemplo do IPI, esse tributo apresenta distorções diversas, particularmente no que diz respeito à formação de capital e ao comércio inter-regional

e internacional. Essas distorções são ainda agravadas pelo fato de esse imposto ser de competência estadual. Inicialmente introduzido como um IVA-Produto, as inúmeras isenções e arranjos especiais, que atingem, particularmente, os bens de capital, além de tornarem esse imposto cumulativo, aproximaram-no de uma forma tosca de um IVA-Consumo. Além disso, alíquotas diferenciadas com base no critério distributivo (produtos básicos *versus* bens de luxo) atestam o caráter seletivo desse tributo.

Tabela 11.5: Arrecadação do ICMS por região – 1996-2002

| Regiões | Em R\$ 1.000.000,00 | | | | | | | |
|--------------|---------------------|-------|---------|-------|---------|-------|----------|-------|
| | 1996 | | 1998 | | 2000 | | 2002 | |
| | # | % | # | % | # | % | # | % |
| Norte | 2446,2 | 4,39 | 2606,1 | 4,28 | 3703,2 | 4,50 | 5106,2 | 4,86 |
| Nordeste | 7385,4 | 13,27 | 8373,6 | 13,74 | 11393,8 | 13,85 | 15203,4 | 14,42 |
| Sudeste | 33457,7 | 60,11 | 36755,5 | 60,32 | 48355,7 | 58,78 | 59588,5 | 56,81 |
| Sul | 8743,4 | 15,71 | 9177,6 | 15,06 | 12756,1 | 15,51 | 17086,6 | 16,28 |
| Centro-Oeste | 3648,3 | 6,55 | 4007,4 | 6,58 | 6045,8 | 7,35 | 8011,2 | 7,63 |
| Brasil | 55680,8 | 100,0 | 60930,3 | 100,0 | 82269,7 | 100,0 | 104995,9 | 100,0 |

Fonte: Banco Central.

No tocante ao comércio internacional e inter-regional, a análise do ICMS é mais complexa porque envolve coordenação tanto para as transações interestaduais quanto internacionais. Inicialmente, implementado como uma forma híbrida do princípio de origem e de destino, o ICMS não incidia sobre as exportações industriais, porém, era cobrado das exportações agrícolas. No entanto, arranjos particulares resultantes de acordos entre os estados, no âmbito do Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária), levaram à isenção de inúmeros itens, aproximando-se, assim, do princípio de destino. Mais recentemente, a Lei Kandir reforçou esse movimento, ao desonerar as exportações agrícolas. No que tange às compras externas, o ICMS é aplicado às importações de bens de consumo e de capital isentando-se, porém, aquelas relativas aos bens intermediários. A receita do ICMS obtida com as importações, no entanto, é dada ao estado para o qual as impostações são enviadas para serem processadas, o que representa também uma concessão ao princípio de destino. Em resumo, o caráter híbrido do ICMS torna-se claro, já que as exportações são, parcialmente, isentas devido à aplicação da tributação seletiva sobre as importações.

Com respeito às transações inter-regionais, aplica-se o princípio de origem. A região “exportadora” tributa sua produção e a região “importadora” devolve o imposto sob a forma de crédito tributário acordado com os importadores, embora o imposto tenha sido pago em outro estado. Esse esquema, implementado facilmente quando o tributo é coletado por uma autoridade central, implica substanciais conseqüências distributivas quando operacionalizado em nível estadual, como é o caso do Brasil. Isso pode ser ilustrado por meio de um exemplo simples. Suponha que o estado de São Paulo, rico e industrial, venda uma determinada mercadoria para o estado do Piauí, pobre e basicamente importador. Suponha ainda que ambos os estados adotem uma alíquota comum de, por exemplo, 17% sobre o consumo interno. Caso a alíquota interestadual fosse também 17%, ao exportar uma determinada mercadoria para o Piauí, esse estado, ao receber a mercadoria, aplicaria sobre o seu valor a alíquota de 17%, porém, deveria pagar ao importador (São Paulo) um montante equivalente, fazendo com que a receita tributária do Piauí com essa transação fosse nula. Nesse caso, torna-se claro que a arrecadação do Piauí – estado basicamente importador – depende fortemente da política tributária do estado paulista. Torna-se, portanto, evidente, a necessidade de coordenar as

políticas tributárias no âmbito da federação. O uso de alíquotas diferenciadas para o comércio interestadual visa a corrigir, pelo menos em parte, esse tipo de problema. Nesse caso, aplicando-se a alíquota de 7% sobre o comércio interestadual, originado no Sul/Sudeste brasileiro, o estado do Piauí poderia tributar a mercadoria em 17%, reembolsar o estado de São Paulo em 7% ficando, assim, com 10% do valor do bem (importado). Caso a transação tivesse origem no Piauí, esse estado coletaria 12%, correspondente à alíquota interestadual, que lhe seria reembolsado sobre os 17% coletados por São Paulo, que ficaria com 5%, equivalente aos 17% cobrados ao consumidor paulista do produto nordestino menos os 12% que ficaram com o Piauí.

Portanto, esses ajustes fiscais do ICMS funcionam como um mecanismo equalizador no qual as regiões mais ricas transferem recursos para os estados mais pobres mediante o uso de reduções tributárias. Note-se que esse arranjo beneficia não só o Piauí, mas também São Paulo. Isso porque o Piauí, ou qualquer outro estado da região Norte/Nordeste, poderia importar essa mercadoria do exterior e, nesse caso, o estado de São Paulo perderia esse mercado para os países estrangeiros.

ISS

O ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), de competência dos municípios e do Distrito Federal, incide sobre os serviços de natureza profissional, tal como estabelecido na Lei Complementar nº 116/2003. No Brasil, esse tributo responde por cerca de 2% da arrecadação total e incide sobre o faturamento bruto dos serviços explicitados; portanto, não representa um imposto sobre o valor agregado. Com exceção de alguns itens, não existe dedução para tributos pagos anteriormente sobre os insumos utilizados. Uma das exceções aplica-se aos serviços de construção civil: nesse caso, são excluídos da base tributária, (a) o valor dos insumos providos por subcontratantes (se tributados anteriormente); (b) o valor dos insumos disponibilizados pelo comprador dos serviços. A base tributária desse imposto exclui, ainda, os serviços de energia elétrica, transporte e telecomunicações. As alíquotas desse imposto variam entre 0,5% e 10%, dependendo do tipo de serviço da municipalidade.

Tributação efetiva do consumo no Brasil

Considerando a incidência de diferentes impostos sobre o consumo, para completar este estudo, é importante sumariar a tributação do consumo em um indicador agregado, que permita uma visão mais completa desse tipo de taxação. Faz-se, pois, necessário calcular uma alíquota efetiva agregada. Embora o conceito de alíquota efetiva seja simples do ponto de vista teórico, a quantificação do equivalente macroeconômico desse conceito é bem mais complexa. Essa dificuldade deve-se, primeiramente, ao fato de os países concederem uma série de isenções, subsídios e créditos fiscais, tornando assim o uso das informações extraídas das leis fiscais extremamente complexo. Além disso, em sistemas tributários específicos, freqüentemente, diferentes tributos incidem sobre a mesma base, como é o caso, por exemplo, do IPI e do ICMS, no Brasil. Finalmente, é difícil quantificar tanto a evasão quanto a elisão fiscal, fatores cruciais para a determinação dessas alíquotas.

Para contornar esses problemas, Mendoza, Rajin e Tesar¹⁴ propõem uma metodologia para estimar as alíquotas tributárias efetivas agregadas. Essa metodologia estima a distorção decorrente da cobrança de um tributo, em um modelo com um agente representativo, por meio do cômputo da diferença observada entre rendas e preços antes e depois da tributação.

¹⁴ Mendoza, Rajin & Tesar (1994).

A vantagem dessa metodologia advém do fato de se poder calcular essas alíquotas sem que seja necessário recorrer ao conhecimento das questões estatutárias ou de evasão e elisão fiscal e por utilizar dados de arrecadação comumente encontrados em anuários estatísticos, permitindo, assim, a comparação dos resultados obtidos com aqueles referentes a outros países.

A Tabela 11.6 apresenta, para o caso brasileiro, as alíquotas tributárias macroeconômicas médias, referentes ao imposto sobre o consumo, utilizando dados de arrecadação tributária e da contabilidade nacional, para o período 1975-1999. Essa tabela mostra, em primeiro lugar, que a tributação do consumo é extremamente elevada no Brasil, mesmo para padrões típicos de países em desenvolvimento, onde o consumo é fortemente tributado.¹⁵

Assim, por exemplo, em 1995, a alíquota de tributação efetiva do consumo elevou-se a 42,6%. Isso implica distorções substanciais para a alocação de recursos podendo, inclusive, comprometer o desempenho de longo prazo da economia. Até 1994 essas alíquotas estavam em torno de 27%, flutuando em torno desse patamar. Já a partir de 1994 é possível perceber um acentuado aumento da tributação, cujo pico ocorre em 1995, quando atinge 42%, para depois cair, mas mantendo-se, porém, acima dos 35%. Note-se que as altas alíquotas observadas em 1995 podem ser explicadas pelo que se convencionou denominar “efeito Tanzi reverso”, que ocorreu quando da estabilização da economia. O controle da inflação obtido pelo Plano Real aumentou o déficit do governo, já que a erosão monetária não mais funcionava como um redutor dos gastos públicos. É possível que a busca pelo equilíbrio fiscal tenha exigido, em um primeiro momento, o aumento da tributação e, em particular, da tributação do consumo.

É interessante comparar os resultados obtidos por Araújo Neto e Sampaio de Sousa¹⁶ com aqueles obtidos por Mendoza, Razin e Tesar. O Gráfico 11.1 apresenta as alíquotas tributárias efetivas médias sobre o consumo para os seguintes países: Brasil, Alemanha, Canadá, França, Itália, Reino Unido, Japão e Estados Unidos. A análise desse gráfico permite classificar os países em três grupos distintos, de acordo com o nível de tributação efetiva. O primeiro deles, caracterizado por alíquotas elevadas, inclui o Brasil e a França. Este país situa-se dentre aqueles da OCDE que também tributam fortemente o consumo, com alíquotas bem superiores às das demais países. O segundo grupo, que apresenta tributação moderada do consumo, engloba a maioria dos países analisados: o Reino Unido, o Canadá, a Alemanha e a Itália. Por fim, existem países que apresentam níveis de tributação relativamente baixos como os Estados Unidos e o Japão.

Tabela 11.6: Alíquotas efetivas médias para o Brasil – 1975-1999

| Anos | Alíquota efetiva média – Impostos sobre o consumo |
|------|---|
| 1975 | 33,38 |
| 1980 | 31,34 |
| 1985 | 22,39 |
| 1990 | 31,53 |
| 1994 | 33,96 |
| 1995 | 42,60 |
| 1997 | 35,42 |
| 1998 | 35,56 |
| 1999 | 38,16 |

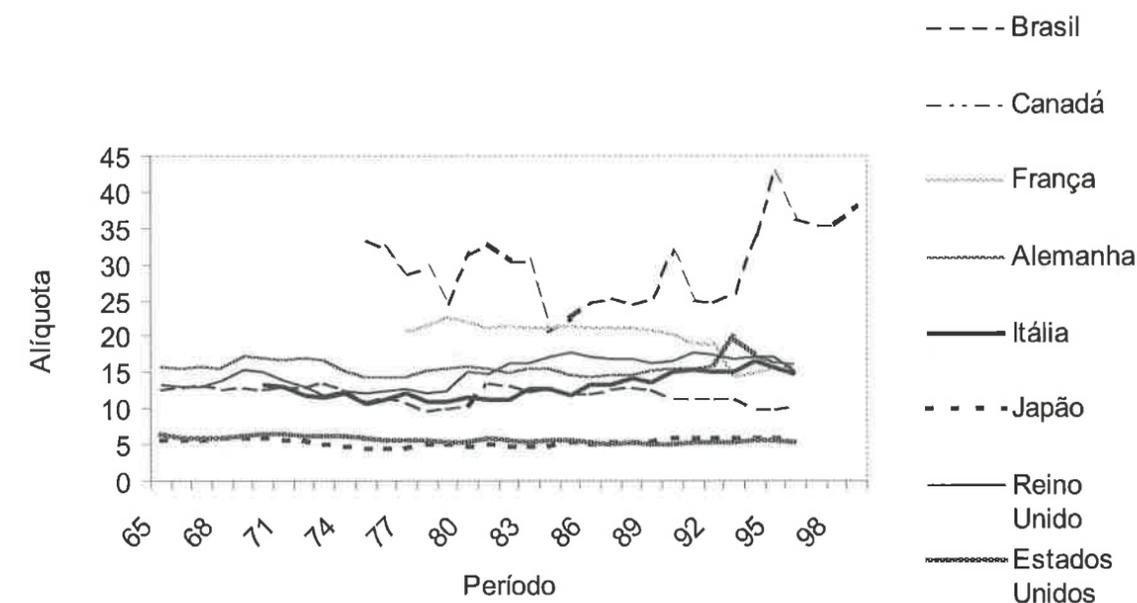
Fonte: Araújo Neto & Sampaio de Sousa (2003).

¹⁵ Ver a esse respeito, Sampaio de Sousa (1997), Tanzi (1987) e Bird (1987), dentre outros.

¹⁶ Araújo Neto & Sampaio de Sousa (2003).

Contrariamente à maioria dos países da OCDE, cujas alíquotas parecem ser estacionárias, a tributação do consumo no Brasil apresenta uma tendência crescente durante o período analisado. Existem, portanto, evidências de um elevado gravame excessivo associado a essas altas alíquotas. Ademais, o fato de o Brasil tributar pesadamente o consumo pode ter implicações distributivas, no caso de esse tipo de tributação ser regressivo, o que reforçaria as já significativas disparidades de renda no Brasil.

Gráfico 11.1 - Tributação efetiva média do consumo.



Fonte: Araújo Neto & Sampaio de Sousa.

Contudo, conforme anteriormente mencionado, estudos recentes têm indicado que a diferenciação da tributação do consumo com base em considerações distributivas tem contribuído para reduzir a regressividade dessa forma de taxação, contrariando, assim, a visão convencional a respeito da iniquidade da tributação indireta.¹⁷ Por fim, vale lembrar que os impostos sobre o consumo oneram também o investimento, por incidirem sobre os bens intermediários e de capital.

CONCLUSÃO

Neste capítulo discutimos a tributação do consumo em seus aspectos teóricos e aplicados. Em seguida, analisamos a tributação do consumo no Brasil, inclusive apresentando estimativas das alíquotas efetivas médias para o período 1975-1999. Comparamos, ainda, nossos resultados com aqueles obtidos para alguns países industrializados, permitindo, assim, inserir a questão tributária brasileira em um contexto mais amplo.

¹⁷ Ver a esse respeito, Ahmad & Stern (1984), Bird (1987). Para o caso do Brasil, ver Sampaio de Sousa (1996) e Siqueira *et al.* (2000).