

# O ICM e os desequilíbrios inter-regionais

EDGARD LINCOLN DE PROENÇA ROSA

Assessor do Senado Federal

SUMÁRIO: 1 – O ICM e a reforma tributária. 2 – A sistemática de cobrança do ICM como fator do desequilíbrio inter-regional. 3 – As soluções adotadas pela lei. 4 – Outras soluções propostas. 5 – Preâmbulo de nossa sugestão. 6 – Nossa sugestão.

Este trabalho foi motivado pelo número de consultas e estudos que, sobre o assunto, nos foram solicitados por alguns parlamentares, através da Assessoria do Senado ou diretamente a nós. Consideramos, por isso mesmo, oportuna a idéia de consolidar num texto único os vários aspectos da questão, abordados parcialmente naquelas ocasiões, compondo aqui um quadro que fosse, ao mesmo tempo, retrospectivo do tema em discussão, explicativo do problema fundamental que o envolve, e sugestivo.

Não pretendemos dar solução. Longe disso. Na verdade, o presente texto objetiva diagnosticar a questão, apresentar as diversas opiniões e soluções até hoje oferecidas e prognosticar uma saída. Nesse sentido, o trabalho se coloca para os esclarecimentos que se queira ter sobre o tema, no mesmo passo em que reabre o debate para ser repensado.

Agradecemos a colaboração do economista Walter Faria, nosso colega na Assessoria do Senado, que generosamente fez uma análise crítica dos originais.

## 1 — O ICM e a reforma tributária

1.1 — O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias foi uma das novidades da reforma tributária de 1965, introduzido em substituição ao imposto sobre vendas e consignações, mantida a competência estadual.

1.2 — Dois objetivos básicos foram pretendidos com a implantação do novo tributo.

1.2.1 — O primeiro — no plano jurídico — foi o da ampliação do campo de incidência do antigo IVC. Constatou-se que o imposto não procurava gravar as vendas ou as consignações como atos de comércio em si, mas o fenômeno econômico da *circulação de bens*, que era impulsionada por atos mercantis, correspondentes, em geral, às categorias jurídico-formais da venda e da consignação.

Mas, esta circulação não era impulsionada só por esses atos. Também a permuta, a doação, a dação em pagamento, etc., são atos jurídico-formais aptos a gerar a circulação de bens.

Ademais, nem tanto a circulação como fenômeno econômico deve ser objeto da tributação, mas o fato juridicamente relevante da transmissão da propriedade de bens móveis, decorrente de sua circulação econômica.

Ora, na época do IVC a rigidez do formalismo jurídico-tributário, que só autorizava a tributação das vendas e consignações, deixava um vasto resíduo de atos e fatos fora do campo de incidência do imposto, resultando num considerável volume de receita não captada.

Dai, a alteração nominal do imposto, que passou a incidir sobre quaisquer operações relativas à circulação de mercadorias.

A experiência negativa do formalismo excessivo instruiu o legislador a considerar irrelevantes, para a determinação da natureza jurídica dos tributos, sua denominação e outras características formais adotadas pela lei (art. 4º, I, do Código Tributário Nacional). Frise-se, contudo, que do ponto de vista do direito tributário, o *nomem juris* — no caso específico do ICM — é de grande relevância para a definição da natureza jurídica desse imposto, valendo destacar que se trata de um tributo sobre operações (atos ou negócios jurídicos) e não sobre a circulação, que enquanto fenômeno puramente econômico é estranho ao direito. Sem querer aprofundar esta observação, uma vez que não interessa aos fins deste trabalho, é bom fixar este aspecto: a circulação só se

torna uma realidade relevante para o direito na medida em que produz efeitos no campo jurídico (no caso, tributário). E tais efeitos somente se produzem quando ela é deflagrada, impulsionada por atos ou negócios jurídicos, que são as *operações relativas à circulação*.

Outra modificação objetivada no plano jurídico, de ordem estrutural, com reflexos diretos na economia, diz respeito ao tipo de imposto quanto às formas de incidência.

O IVC era um imposto cumulativo (ou acumulativo), que incidia sobre cada operação integralmente. Havia, pois, um *acúmulo* de incidências.

O ICM, ao contrário, é um imposto não-cumulativo, abatendo-se em cada operação o montante do tributo cobrado nas operações anteriores.

Como pano de fundo dessas mudanças concretizadas na órbita jurídica, tivemos ainda, como meta da reforma, a redução da autonomia legislativa dos Estados, conseqüência da “guerra fiscal” entre eles, travada no campo do IVC, e de um fenômeno típico do nosso sistema tributário que é a excessiva *concentração normativa*, vale dizer, a tendência acentuada de centralizar o comando normativo (legislativo) na esfera federal.

1.2.2 — O segundo objetivo básico, agora no plano econômico, foi o de se criar um “imposto neutro”, que só atendesse às exigências financeiras dos Estados, sem lhes servir de instrumento de “concorrência” econômico-fiscal.

Josaphat Linhares lembra uma referência do Ministro Otávio Gouveia de Bulhões feita na Exposição de Motivos que acompanhou o projeto do Código Tributário: “Não há exagero algum na afirmação da Comissão (Comissão de Reforma). Por intermédio do imposto de vendas e consignações, os Estados estão-se guerreando uns aos outros, além de criarem embaraços à comercialização dos produtos no território nacional e à exportação para o estrangeiro” (1).

E observa o referido autor, a propósito desta citação: “Resta agora verificar se, com a nova sistemática introduzida no seu substituto, o ICM, deixou de haver essa competição entre os Estados...” (2)

Aí está o problema: o ICM não serviu ao objetivo da *pacificação*, deixando de cumprir seu destino de tributo “neutro”.

Por quê? Dentre outras razões, porque enquanto o IVC favorecia uma integração produtiva vertical no mesmo Estado, o ICM, ao contrário, ensejou uma integração produtiva horizontal. Isto será esclarecido adiante, quando tratarmos da sistemática de cobrança do ICM (não-cumulatividade) como causa essencial da questão. De qualquer modo, desde já é preciso dizer que o ICM constitui um mecanismo centralizador, seguindo a própria tendência concentracionista do sistema tributário.

Sobre este tema é que vamos desenvolver nosso trabalho.

(1) LINHARES, Josaphat — *A reforma tributária e sua implicação nas finanças dos Estados e Municípios*, Fundação Getúlio Vargas, Rio, 1973, pág. 270.

(2) LINHARES, Josaphat — Ob. cit., pág. 270.

## 2 — A sistemática de cobrança do ICM como fator do desequilíbrio inter-regional

2.1 — A causa fundamental das distorções geradas pelo ICM, com a sistemática vigente, é sua inadequação à competência impositiva dos Estados-membros, num Estado federativo.

Esta afirmativa pode parecer apressada e surpreendente, mas é a única explicação verdadeira e corajosa para o problema.

Como se sabe, o atual imposto sobre circulação de mercadorias foi, senão transplantado, pelo menos copiado do modelo francês da "Taxe sur la Valeur Ajoutée" (TVA). A França é um estado unitário, como o é a Suíça, por exemplo, que também utiliza o tributo.

Esse dado seria de menor importância se não nos fizesse compreender o seguinte: todas as características do ICM são de um imposto nacional, a exemplo da TVA francesa ou suíça.

Prova disso é que muitas das soluções sugeridas para os problemas advindos do ICM tendem à *federalização* do imposto, no sentido de torná-lo um tributo federal, cobrado pela União (é claro), que distribuirá sua receita aos Estados-membros.

Logo, não é apressada a afirmativa que fazemos de que o ICM, com sua estrutura vigente, é inadequado à Federação.

Mas isso não conclui, introduz.

2.2 — Utilizaremos como fonte bibliográfica principal a monografia de Fernando A. Rezende da Silva e Maria da Conceição Silva (3).

As discussões sobre o ICM, como é sabido, se situam no plano dos efeitos produzidos pela sistemática de cobrança do imposto nas rendas estaduais.

Os referidos autores fazem a "colocação do problema", expondo os argumentos dos *Estados consumidores*, de um lado, e dos *Estados produtores*, de outro (4).

2.2.1 — Os primeiros, cujo "núcleo representativo é, normalmente, identificado com os Estados menos desenvolvidos na Região Nordeste, embora uma interpretação mais ampla inclua nesse grupamento aquelas unidades que, num determinado período, apresentam *deficit* no balanço comercial nas transações de mercadorias com o resto do País" (5), procuram demonstrar que a reforma tributária, especialmente no que concerne à sistemática de cobrança do ICM,

---

(3) SILVA, Fernando A. Rezende da e SILVA, Maria da Conceição — *O sistema tributário e as desigualdades regionais: uma análise da recente controvérsia sobre o ICM*, IPEA/INPES, 1974.

(4) *Idem, idem* — Ob. cit., págs. 15/27.

(5) *Idem, idem* — Ob. cit., pág. 15 nota 1.

lhes foi desfavorável, acarretando baixa na arrecadação, o que acentuou o desequilíbrio inter-regional.

A causa principal deste desequilíbrio estaria no critério de cobrança do imposto nas operações interestaduais, pelo qual o Estado produtor reteria a maior parcela do tributo.

O Relatório da Subcomissão Especial, criada na Comissão de Economia do Senado para estudar os problemas do ICM, tendo como Relator o Senador Helvídio Nunes, reuniu vários depoimentos que reforçam a tese dos Estados mais pobres.

De maneira geral, todas essas opiniões concordam em que a sistemática vigente do ICM opera uma enorme distorção e uma gritante injustiça, na medida em que há uma transferência de recursos dos Estados consumidores para os produtores, resultante sobretudo da concentração de incidências do imposto nas etapas de produção, restando às etapas de consumo, "onde se acha situado o real contribuinte", a menor parte do espectro de incidências.

Transcrevendo comentário do Professor Teófilo de Azeredo Santos sobre a matéria, o Relatório esclarece: "o ICM incide sobre o valor adicionado à produção. A primeira incidência é, atualmente, muito alta. Conseqüentemente, havendo um teto à taxa máxima, a incidência secundária sobre o valor adicionado à produção nas transações interestaduais é mínima.

Em um Estado federativo como o Brasil, esta sistemática tem como efeito o pagamento líquido de impostos pelas unidades da Federação que exportam menos do que importam ou que mantêm um saldo negativo no seu balanço de transações correntes com os demais Estados.

O que ocorre, de fato, é uma *exportação de impostos pelos Estados exportadores de mercadorias*. Note-se que a técnica de exportar impostos é hoje, e sempre foi, condenada nas relações comerciais entre países. O Brasil moderno isentou as exportações de impostos para outros países e foi mais longe ainda concedendo um crédito fiscal que beneficia as vendas internas. O Brasil não foi pioneiro nesta política. Outros países procedem, há tempos, segundo critérios similares. Como então admitir que unidade da Federação exporte impostos para outras unidades?" (grifamos).

Reproduzimos o texto já transcrito pelo Relatório, porque a idéia de "exportação de impostos" traduz bem a tese dos Estados consumidores e nos faz compreender melhor o que os Estados consumidores chamam de "transferência de recursos" aos produtores.

Pelo que vimos até aqui, sendo a causa principal dos problemas a sistemática de cobrança do ICM, isto significa que a questão está ligada, verdadeiramente, à forma de incidência do imposto, vale dizer, à não-cumulatividade.

Isso é tanto real que os Estados consumidores buscam sempre comprovar a tese com dados comparativos, para períodos distintos (é óbvio), entre a arrecadação com o IVC e com o ICM.

A propósito, veja-se o exemplo mencionado por Fernando da Silva <sup>(6)</sup>, utilizado num estudo da COCENE (Comissão Coordenadora de Estudos do Nordeste), pelo qual se tenta comprovar que “o Estado consumidor absorveria cerca de 70% do imposto sobre a venda de mercadorias no sistema do IVC e, apenas 30%, no sistema de cobrança do ICM”.

“A transferência de receita seria, dessa forma, proporcional ao saldo no balanço comercial. A Região Nordeste, cujo saldo é negativo (importa mais do que exporta), teria, assim, transferido para o resto do País, em 1970, cerca de 360 milhões de cruzeiros provenientes da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadorias. No mesmo ano, os Estados de São Paulo e Guanabara teriam se beneficiado de um ingresso líquido da ordem, respectivamente, de 190 e 150 milhões de cruzeiros provenientes do saldo de suas transações de mercadorias com os Estados nordestinos” <sup>(6)</sup>.

2.2.2 — A posição dos Estados produtores na controvérsia consiste, em síntese, na contestação da tese dos Estados consumidores de que houve baixa de sua arrecadação.

Baseado, principalmente, no trabalho de Carlos Antonio Rocca, “Imposto de Circulação de Mercadorias e o Desenvolvimento Nacional”, Fernando Rezende da Silva, *in* monografia citada, diz que os Estados produtores negam validade a qualquer discussão em termos de Estados consumidores *versus* Estados produtores, “tendo em vista o critério de classificação baseado no saldo da balança comercial de mercadorias” <sup>(7)</sup>.

Nesse sentido, rejeitam a argumentação dos Estados nordestinos quanto à comparação da produtividade do IVC e do ICM. Ao contrário, essa análise comparativa entre a arrecadação de um imposto e outro, nos períodos de 1960/66 e 1967/70, respectivamente, “mostram que existem Estados perdedores e ganhadores em todas as regiões, de todos os níveis de desenvolvimento e, provavelmente, de todas as posições em termos de balança de comércio interestadual de mercadorias. Por exemplo, entre os Estados perdedores encontra-se São Paulo, um estado desenvolvido da Região Sudeste e tipicamente produtor; entre os Estados que ganharam posição figuram Pernambuco, Sergipe e Alagoas, que são da Região Nordeste, tipicamente consumidores... Conclui-se, por conseguinte, que a tese segundo a qual os Estados consumidores tenham perdido posição com a introdução do ICM é rejeitada com base naquelas estatísticas” (Ver tabelas anexas à monografia) <sup>(8)</sup>.

De outro lado, a solução muitas vezes apontada pelos Estados do Nordeste para o problema, que consistiria na redução da alíquota do ICM nas operações interestaduais — solução que abordaremos analiticamente adiante —, é refutada pelos Estados produtores, pois resultaria numa elevação do *deficit* na balança comercial daqueles Estados, já que a capacidade de competição dos produtores locais seria reduzida, em função do próprio achata-

(6) *Idem, idem* — Ob. cit., págs. 18/19.

(7) *Idem, idem* — Ob. cit., pág. 21, e nota 13.

(8) *Idem, idem* — Ob. cit., pág. 22.

mento das alíquotas interestaduais, que favoreceria o preço dos produtores de outros Estados <sup>(9)</sup>.

2.3 — O relatório do Senador Helvídio Nunes, depois de citar depoimentos e números no mesmo sentido, afirma categoricamente ser “inquestionável que São Paulo arrecada mais de 50% de todo o ICM gerado no País, e que, em decorrência, beneficia-se de transferência de renda de que não há notícia no passado” (Relatório cit., pág. 20).

Sendo assim, é certo que o mecanismo de cobrança do ICM favorece àquelas transferências, em razão do que os Estados consumidores se queixam da perda relativa na arrecadação do imposto.

Quais seriam as causas desse fenômeno?

Em princípio, duas. A primeira, que desenvolveremos melhor na conclusão deste trabalho, é a concentração de incidências nas etapas de produção — mencionada anteriormente, de passagem.

Sobre isso, o Relatório da Subcomissão Especial do ICM destaca o depoimento do Professor Otávio Gouveia de Bulhões, em entrevista ao *Jornal do Brasil* de 22-4-74, quando o ex-Ministro, autor da Exposição de Motivos que justificou a reforma tributária, a propósito do assunto, assim se pronunciou:

“Todavia, a Mensagem ao encaminhar o projeto esclareceu que na esfera estadual a melhor maneira de exigir-se o imposto seria na fase final das transações, ou seja, quando efetivada a venda ao consumidor. O pagamento antecipado além de requerer recursos adicionais às empresas, em detrimento do emprego do seu capital em suas próprias operações, acarreta uma série de distorções, das quais se destaca o deslocamento da receita tributária dos centros de consumo, em alguns Estados, para os centros de produção, em outros Estados” (Relatório cit., pág. 18).

A outra causa está naquele ponto sensível da cadeia de operações, desde a produção ao consumidor final, onde ocorre o alegado “prejuízo” dos Estados consumidores, ponto este que corresponde à operação de *passagem* da mercadoria do Estado produtor ao Estado consumidor. É, portanto, a *operação interestadual*.

Para entendermos bem esta questão fundamental de toda a problemática do ICM — a operação interestadual —, consideremos as três hipóteses seguintes, que constituirão a base dos nossos comentários, primeiro sobre as soluções adotadas pela lei, segundo, sobre algumas das soluções propostas, e, finalmente, sobre a solução sugerida por Fernando Rezende da Silva e Maria da Conceição Silva, *in* monografia citada.

Formularemos as três hipóteses, levando em conta duas incidências sucessivas do ICM: sobre uma operação interestadual e a seguinte, que é necessariamente a primeira operação interna no Estado de destino da mercadoria

(9) *Idem, idem* — Ob. cit., pág. 24.

remetida. Chamaremos o Estado produtor de Estado remetente (ER) e o Estado consumidor de Estado destinatário (ED). Observação importante é a de que o valor do ICM está sempre embutido no preço da mercadoria, vale dizer, o valor do imposto não se destaca do preço da mercadoria, como por exemplo no IPI, cujo valor é sempre adicionado ao preço, porque dele se separa. Por essa razão se diz que o cálculo do ICM é feito "por dentro".

Dito isto, vejamos:

1) uma mercadoria sai do ER por 100, onerada com o ICM à alíquota, digamos, de 15%. Esta é uma *operação interestadual* onde o ER arrecadou 15 sobre 100. Ingressando no ED, imaginemos que a mercadoria sofra um acréscimo de valor (lucro) de 20. Nesse caso, na primeira saída da mercadoria dentro do ED haverá nova incidência (agora numa *operação interna*) dos mesmos 15%. Note-se que nesse primeiro exemplo dado a alíquota é igual para as duas operações. Qual será o cálculo a fazer na operação interna, considerando-se que o ICM é não-cumulativo, incidindo, pois, sobre o valor da saída da mercadoria, menos o valor do imposto pago na operação anterior (interestadual)?

Cálculo:  $0,15 \times 120 - 15 = 3$

Nessa hipótese, enquanto o ER arrecadou 15, o ED recebeu 3. Diferença: 12.

2) A mesma história, desta vez com alíquotas diferentes para as operações internas e interestaduais. Imaginemos para aquelas 10 e, 15, para estas. O valor original 100 e o valor adicionado 20 permanecem,

Então:

Na saída do ER, este arrecadou 10. Na 1ª saída dentro do ED, este arrecadou  $0,15 \times 120 - 10 = 8$ . Diferença: 2.

3) *Idem, idem*. Agora as alíquotas serão idênticas para as operações internas e interestaduais, mas diferentes para os Estados produtor (ER) e consumidor (ED). Digamos, 14% para o ER e 15% para o ED.

Na saída do ER este arrecadou 14. Na 1ª saída dentro do ED este arrecadou  $0,15 \times 120 - 14 = 4$ . Diferença: 10.

Aritmeticamente, óbvio que a segunda hipótese é mais benéfica ao Estado consumidor.

Aliás, esta é uma das soluções preferentemente indicadas pelos estudiosos do problema, ou seja, a redução da alíquota interestadual, de modo que entre o Estado produtor (remetente) e o Estado consumidor (destinatário) a discrepância na arrecadação não seja tão acentuada. Adiante examinaremos melhor essa alternativa.

Em termos puramente tributários, a redução da alíquota interestadual poderia atenuar os efeitos negativos gerados pela sistemática de cobrança do ICM.

Mas esta seria a melhor solução para o problema? Tentaremos encontrar a resposta adiante.



### 3 — As soluções adotadas pela lei

3.1 — O art. 23, § 5º, da Constituição, dispõe que ao Senado caberá fixar as alíquotas máximas do ICM, nas operações internas, nas interestaduais e nas de exportação.

A primeira dessas Resoluções foi a de nº 65, de 1970, que estabeleceu para as operações internas as alíquotas máximas vigentes em cada Estado, na data da Resolução. Na época, as alíquotas máximas vigentes eram de 18% em alguns Estados (particularmente os das Regiões Norte e Nordeste) e de 17% em outros (das Regiões Sudeste e Sul). Para as operações interestaduais e as de exportação, a alíquota máxima foi fixada em 15%.

O art. 3º desta Resolução determinou que essas alíquotas seriam, gradativamente, reduzidas de 0,5% em cada exercício financeiro, a partir de 1971, de maneira que em 1974 as então alíquotas de 18%, 17% e 15%, respectivamente, alcançassem os níveis de 16%, 15% e 13%.

A preocupação do Governo ao propor tais medidas, pelo menos expressamente, não foi o da diminuição dos desníveis de arrecadação. O que se objetivava era a “redução da carga fiscal global, em especial a resultante da cobrança dos impostos indiretos” (como o ICM). Isto é o que consta da Exposição de Motivos que acompanhou a Mensagem presidencial. Tal objetivo, ainda segundo a Exposição de Motivos, afigura-se “de especial importância tanto do ponto de vista econômico, como do ponto de vista da equidade social...”, por isso que a redução proposta aliviaria o ônus fiscal excessivo sobre as empresas e, ainda, diminuiria a carga de impostos indiretos “incidentes sobre os contribuintes, impostos estes de reconhecido efeito regressivo”.

De qualquer forma, a esta finalidade principal declarada, deve-se somar a tentativa, mesmo em plano secundário, de favorecer o crescimento da arrecadação dos Estados consumidores com a adoção de uma alíquota interestadual menor.

3.2 — Surge a Resolução nº 58, de 1973, fixando novos limites àquelas alíquotas, para os exercícios financeiros de 1975, 1976 e seguintes.

Segundo dispunha o art. 1º desta Resolução, as alíquotas seriam mais diferenciadas ainda, estabelecidas por Regiões e pela natureza das operações, assim:

<i>Região Centro-Sul</i>	<i>Exercício de 1975</i>	<i>Exercício de 1976 e subsequentes</i>
— nas operações internas	14,5%	14%
— nas operações interestaduais	12%	11%
— nas operações de exportação	13%	13%
<i>Região Norte-Nordeste</i>		
— nas operações internas	15,5%	15%
— nas operações interestaduais	12%	11%
— nas operações de exportação	13%	13%

Com isso, reduziu-se o limite das alíquotas internas, ao mesmo tempo em que a Região Norte-Nordeste teria uma alíquota mais elevada e a alíquota interestadual descia a um nível que expressa a preocupação com o problema da redistribuição da renda interestadual.

E esta preocupação vinha declarada na Exposição de Motivos (DCN – II, de 25-11-73, pág. 5.327) que acompanhou a matéria:

“Todo o esforço de estímulo desenvolvido ao longo de mais de 18 meses de trabalho mostrou com clareza que é impossível prever, com relativa precisão, a natureza da redistribuição da renda produzida pela redução da alíquota interestadual. O certo é que essa redistribuição se fará mais fortemente dentro das várias regiões econômicas do País, do que entre essas regiões. Esse fato recomenda extrema cautela na utilização das reduções de alíquota interestadual como instrumento de redistribuição de renda entre os vários Estados da Federação.

Propomos, por isso, o único processo realmente factível que permitirá uma análise mais precisa do problema, que é o de aproximação sucessiva e cautelosa daquele objetivo.”

Portanto, é clara a preocupação com o problema, paralelamente à manutenção do propósito de reduzir a carga fiscal.

As reações à Resolução nº 58/73 foram positivas, como demonstra o seguinte trecho do Relatório do Senador Helvídio Nunes:

“É possível, em exame superficial, que com essa redução progressiva se altere para melhor a posição relativa dos Estados consumidores na arrecadação geral do ICM” (Relatório citado, pág. 14).

Fica, pois, evidenciado que a Resolução nº 58/73 aproximou-se bastante dos fins desejados pelos Estados consumidores.

Não obstante, os efeitos positivos das medidas, concretizadas com a Resolução nº 58, não se observaram ou não puderam ser avaliados, seja porque eles não foram produzidos realmente, seja porque não houve tempo suficiente para a maturação e mensuração desses efeitos.

Nesse sentido, foi o seguinte pronunciamento do Senador Alexandre Costa (DCN – II, de 2-6-77, pág. 2.397):

“Estando em vigor a Resolução nº 58, de 1973, pouco perceptíveis, no campo prático, têm sido os efeitos redistributivos dela advindos.

As dificuldades do Nordeste, longe de estarem sendo reduzidas, permanecem imutáveis.”

De qualquer maneira – como veremos a seguir – é de aplicar-se à Resolução nº 58/73 o adágio “mal com ela, pior sem ela”.

3.3 – No final do ano passado, a Resolução nº 98, de 1976, revogando a anterior, estabeleceu: uniformidade das alíquotas nas operações internas e interestaduais; diferenciação de alíquotas para as Regiões, fixando em 15% as do Norte, Nordeste Centro-Oeste e em 14% as do Sudeste e Sul; e manutenção da alíquota para as operações de exportação em 13%.

No contexto do que analisamos até aqui, particularmente quanto aos efeitos da sistemática do ICM na redistribuição da renda interestadual, objeto das reivindicações dos Estados consumidores, a Resolução nº 98/76 é um retrocesso.

As justificações da medida, constantes da Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda (DCN – II, de 12-10-76, pág. 6.775), não convencem absolutamente, uma vez que se resumem na sua compatibilização com a norma constitucional do art. 20, inciso III. Em outras palavras, entendeu-se que a diferenciação das alíquotas internas e interestaduais, como fazia a Resolução nº 58/73, conflitava com o seguinte dispositivo constitucional:

“Art. 20 – É vedado:

.....

III – aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou destino.”

Então, propunha-se, por este motivo, a uniformização das alíquotas dessas duas operações:

Ocorre que, se houvesse de fato uma uniformização, não teríamos dúvida que o preceito constitucional fora atendido.

Todavia, a discriminação entre as alíquotas internas e interestaduais (14% e 15%) e as de exportação (13%) constitui uma diferença tributária em razão do destino. Por exemplo, se o Estado de São Paulo remeter mercadorias para Pernambuco, o ICM será cobrado à alíquota de 14%; se remeter mercadorias para o exterior (exportação), a alíquota do imposto será de 13%.

Atente-se bem para a exegese da norma constitucional. O dispositivo vedado, no caso, aos Estados e ao Distrito Federal estabelecerem (por lei) diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (dos bens, é lógico). Realmente, a Resolução nº 58/73, ao discriminar as alíquotas das operações internas, interestaduais e de exportação, violava a referida norma constitucional. Porque um Estado, por exemplo, cobraria o ICM a uma determinada alíquota sobre bens que circulassem em seu território, enquanto as mercadorias procedentes ou destinadas de um a outro Estado sofreriam uma tributação menos onerosa na operação interestadual. Nesse caso, a inconstitucionalidade se manifestava nos dois sentidos, tanto no da procedência, quanto no do destino. A Resolução nº 98/76, igualando as alíquotas nas operações internas e interestaduais, atendeu parcialmente ao citado dispositivo constitucional, porque, como o ICM incide nas operações de exportação, a discriminação foi mantida em relação aos bens

*destinados* ao exterior. Não se diga que a idéia de procedência e destino se limita à circulação interestadual. Esta seria uma interpretação restritiva da norma constitucional, desaprovada pela interpretação sistemática que se deve dar às disposições constitucionais sobre tributos. Se o ICM incide sobre operações que destinem mercadorias ao exterior (operações de exportação), a limitação constitucional ao poder de tributar dos Estados e do Distrito Federal, constante do art. 20, III, abrange a diferença de tratamento tributário dos bens de qualquer natureza, em razão daquele destino.

Ora, diante disso, a justificação não convence, porque a Resolução vigente é também inconstitucional nesse ponto.

Logo, a persistir uma violação constitucional, manifestada na discriminação de alíquotas, melhor seria a permanência da Resolução 58/73, que ao menos — se feria a Constituição, como igualmente a Resolução 98/76 — objetivava atenuar os efeitos regressivos da sistemática do ICM.

A Exposição de Motivos ressalta que a Resolução “atende plenamente ao princípio constitucional de isonomia tributária, consubstanciada no inciso III do art. 20”. Estranhamos muito essa conciliação do princípio da isonomia com o critério de discriminação de alíquotas. É óbvio que uma coisa não convive com outra.

Curiosamente, porém, diz-se na mesma Exposição de Motivos que a unificação das alíquotas atenderá àquele princípio, “... aliada a Convênio que os Estados celebrarão nos termos do Protocolo de Intenções anexo por cópia ...” (à Mensagem presidencial). Tal Protocolo não foi publicado no *Diário do Congresso*, mas o encontramos publicado no *Diário Oficial* do Distrito Federal, de 27 de dezembro de 1976. Ele resultou de uma reunião dos Secretários de Fazenda e de Finanças dos Estados e do Distrito Federal, em Brasília, no dia 18 de março de 1976, onde se convencionou, ante a possibilidade de virem a ser unificadas as alíquotas internas e interestaduais do ICM, que as bases de cálculo do imposto seriam reduzidas, “de modo a restabelecer os atuais níveis de incidência nas referidas operações”.

Realmente — como foi previsto nessa reunião — a Resolução 98/76 unificou as alíquotas, em decorrência do que aquele acordo firmado no Protocolo de Intenções foi concretizado no Convênio Interestadual ICM 44/76, pelo qual foram autorizadas reduções na base de cálculo das operações interestaduais, de modo que

1 — nas saídas promovidas por contribuintes das Regiões Sudeste e Sul, a base de cálculo ficasse reduzida de 21,428%, e

2 — nas saídas promovidas por contribuintes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, a base de cálculo ficasse reduzida de 26,666%.

Isto quer dizer: se multiplicarmos a alíquota de 14% pela base de cálculo do ICM, nas saídas interestaduais dos Estados das Regiões Sudeste e Sul, reduzida daquele percentual, teremos  $14\% \times 78,572$  (base de cálculo já reduzida dos 21,428%) = 11%; da mesma forma, multiplicando-se 15% pela base de cálculo

reduzida dos 26,666%, nas saídas interestaduais dos Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, teremos  $15\% \times 73,334 = 11\%$ .

Portanto, o mecanismo de redução da base de cálculo, convencionado pelos Estados e Distrito Federal, fez com que os níveis de tributação interestadual do ICM voltassem a ser os da Resolução 58/73, neutralizando os efeitos da Resolução nº 98/76.

Logo, percebe-se que o objetivo desta última foi realmente o de compatibilização à norma constitucional, que a nosso ver não foi conseguido, conforme argumentamos.

Nossa conclusão sobre a Resolução nº 98/76:

“no plano jurídico ela é inócua, porque não atingiu o objetivo pretendido e, no plano econômico, ela só não constitui um retrocesso absoluto por força do Convênio interestadual posterior, que anulou os efeitos da unificação de alíquotas.”

3.4 – Estas foram, em resumo, as soluções dadas na lei para a problemática do ICM.

Mas, voltando ao “leitmotiv” de nosso estudo, retomemos a pergunta: a simples redução da alíquota interestadual resolve os problemas gerados pelo ICM?

Vimos que a Resolução nº 58/73 foi bem recebida pelos Estados consumidores, porém seus efeitos positivos não chegaram a ser observados, o que já é um sintoma de ineficácia.

Em recente artigo, sob o título “Imposto sobre Circulação de Mercadorias: diagnóstico e alternativas”, *Revista de Finanças Públicas*, Ministério da Fazenda, nº 333, janeiro/março 78, págs. 33/50, Osmundo E. Rebouças, num trabalho altamente técnico e de grande profundidade, cuja leitura recomendamos, apoiado em números e cálculos rigorosos, sugere duas alternativas, dentre algumas, para a solução do problema. A principal delas é a “redução da alíquota interestadual para 7%, elevando-se a interna de São Paulo para 15% e a do Rio Grande do Sul para 14,4%”. Entende ele que esta redução “poderia simultaneamente atender ao que têm pleiteado os Estados consumidores, sem prejudicar a receita daqueles ditos produtores, e sem graves repercussões econômicas”. Reconheceu, porém, que “esta medida traria pouco alívio aos problemas orçamentários dos Estados menos desenvolvidos” (artigo cit., pág. 49).

Conquanto possamos admitir que a simples redução da alíquota interestadual traria benefícios imediatos aos Estados “consumidores”, a manutenção dos níveis diferenciados das alíquotas, logo após o primeiro impacto da medida, acabaria por refletir os desníveis de crescimento inter-regional, exatamente porque não solucionaria o problema, como reconhece o próprio autor da proposta.

Além disso, como vimos, esta é a solução até aqui adotada na legislação (embora com menor diferenciação), cujos resultados não foram satisfatórios.

Haveria, também, o problema da compatibilização com a norma constitucional do art. 20, III ...

A outra solução sugerida por Osmundo E. Rebouças é a “extensão do IPI ao estágio de comercialização atacadista, para constituir um fundo federal a ser distribuído aos Estados conforme população e inverso de renda *per capita*, que poderia aliviar grande parte das dificuldades orçamentárias dos Estados menos desenvolvidos, às expensas dos consumidores de produtos industriais. Estimam-se que os preços industriais se elevariam em menos de 2% e que tal instrumento seria não regressivo em termos de carga tributária” (artigo cit., págs. 49/50).

Sem dúvida, a sugestão é, em princípio, muito boa. Por isso, convém reproduzir os argumentos de seu autor:

“As medidas até agora discutidas pecam por uma deficiência comum: *nenhuma cogita de alterar a base do sistema tributário.*”

Tendo em vista que o ICM arrecadado no comércio provém basicamente de operações realizadas sobre produtos industrializados .... a extensão do IPI ao estágio de comercialização atacadista dos mesmos produtos sobre os quais incide na fase industrial poderia gerar significativa fonte adicional de receita. O IPI arrecadado no estágio de comercialização atacadista seria destinado à constituição de um Fundo a ser redistribuído aos Estados proporcionalmente à população e inversamente à renda *per capita*.

Suponha-se, como na seção anterior, que a margem bruta de comercialização sobre produtos industrializados seja de 35% no País como um todo (ou seja, um preço igual a 100 na fábrica corresponda a 135 no varejista), sendo a metade no comércio atacadista. Isto implica que aproximadamente 17,5% a mais do IPI federal seria arrecadado, sendo esta parcela adicional destinada ao Fundo do IPI. Com os dados de 1975, calculam-se na Tabela 4.2 os possíveis efeitos que tal Fundo teria sobre as rendas estaduais. É inegável a influência favorável sobre os Estados menos desenvolvidos: o Piauí teria um reforço de 137% em sua arrecadação, o Ceará 54%, o Maranhão 120%, Sergipe 98%, e assim por diante. A extensão do IPI ao comércio atacadista de produtos industriais não apresenta maiores problemas de administração ou legislação, pois o sistema já está implantado quanto a produtos estrangeiros, de modo que a Secretaria da Receita Federal já é possuidora de alguma experiência no mercado atacadista.

.....

Sendo a alíquota média do IPI igual a cerca de 10%, um aumento de 17,5% em sua receita geraria acréscimo aproximado de 1,8% dos preços dos produtos industriais, e, dada a seletividade do imposto é de esperar-se que o ônus da medida ora discutida seria distribuído de modo não regressivo entre as classes de renda” (artigo cit. pág. 48/49) (grifamos).

A solução é muito bem arquitetada, a quantificação exemplificativa dos resultados positivos para a receita dos Estados mais pobres é atraente, mas tem

o mesmo pecado que o próprio autor observou nas demais propostas, ou seja, não cogita de modificar a estrutura do sistema tributário.

Estamos, na realidade, diante de uma alteração de natureza operacional do IPI, com reflexos nas finanças estaduais. Mas, e a estrutura do ICM, que é o "pomo da discórdia"? Fica inalterada? Outra questão que se pode colocar diante da solução proposta refere-se à justaposição de incidências IPI/ICM no estágio de comercialização atacadista, o que provavelmente elevaria aquele acréscimo calculado de 1,8%, adensando a carga tributária global.

Há outras soluções propostas?

#### 4 – Outras Soluções Propostas

4.1 – O Relatório da Subcomissão Especial alinha oito sugestões que pretendem dar solução ao problema (Relatório cit., págs. 22/24).

Vamos reproduzi-las, seguindo o esquema do Relatório:

- a) exigibilidade do ICM na fase do processo econômico, isto é, no Estado consumidor, e tem a defendê-la, entre outros, Otávio Gouveia de Bulhões, Eugênio Gudim e Cid Sampaio;
- b) a fixação para as primeiras operações dos produtos industriais e agrícolas e para operações interestaduais da alíquota de 3% ou manutenção de validade da Portaria nº 65 S.F., que não considera venda interestadual as vendas diretas ao consumidor, solução alternativa proposta por Cid Sampaio;
- c) divisão ao meio da receita do ICM nas operações interestaduais, vale dizer, 50% para o Estado produtor e 50% para o Estado consumidor (III CONCLAP, Rio, 1972);
- d) criação do Fundo Especial constituído por 80% do IPI arrecadado no Nordeste e na Amazônia, repassável às instituições oficiais de crédito que operam nas duas áreas e nelas aplicável. Para compensar a correspondente perda da receita da União, seriam reduzidos os atuais percentuais dedutíveis do Imposto de Renda a título de incentivos fiscais, na proporção adequada;
- e) exclusão, da base de cálculo do ICM, do valor do mesmo imposto pago na operação anterior;
- f) federalização do ICM, isto é, atribuição à União da competência plena para legislar sobre o Imposto, cabendo aos Estados a simples tarefa de arrecadação;
- g) unificação do ICM ao IPI para a constituição de novo imposto, cuja competência seria da União, com parte da receita redistribuída aos Estados; e, finalmente,
- h) criação do Fundo Nacional do ICM, formado de um percentual da arrecadação de cada Estado, para compensar a drenagem sofrida

pelos Estados cujo comércio interestadual é deficitário, consoante projeto, justificativa, tabela, dedução de fórmula matemática e quadro de projeção dos saldos do ICM no comércio interestadual, de autoria do engenheiro Sebastião de Araújo Campelo (proposição anexa)".

O Relatório entende que todas as sugestões apresentadas têm o objetivo comum de maior justiça na repartição da receita proveniente do ICM, porém destaca três dessas sugestões como as mais importantes.

A primeira é a que propõe a concentração de incidência na fase final da comercialização, ou seja, na etapa de consumo (sugestão *a*).

A propósito, já examinamos o ponto de vista do Professor Otávio Gouveia de Bulhões, valendo salientar que voltaremos ao assunto na parte final deste trabalho.

O Relatório do Senador Helvídio Nunes concorda que a sugestão é justa, embora seja impraticável sua adoção, desde que "não será sem grandes danos que se processará modificação radical", além de o critério proposto não encontrar "justificativa no fato da existência de um regime de isenções do ICM, que é mais um instrumento de pressão dos desenvolvidos contra os economicamente fracos, e que será abolido, por certo, quando da reforma do atual sistema" (Relatório citado, pág. 25).

A justificação da medida é feita nos termos do depoimento de Cid Sampaio, no sentido de que "adotado esse critério, as despesas da responsabilidade de cada Estado da Federação passariam a ser custeadas pelo seu próprio povo. Não se processaria a injustiça da população quase miserável, do interior do Ceará, Bahia, Pernambuco, Rio Grande do Norte ou Piauí, custear as despesas públicas de São Paulo ou subsidiar parte do preço dos gêneros de consumo de sua população, no regime de isenções do ICM, que a grande arrecadação realizada em todo o Brasil possibilita ao Fisco de São Paulo conceder" (Relatório citado, pág. 24).

A outra sugestão destacada é a da letra *c*, ou seja, aquela proposta pela III Conferência Nacional das Classes Produtoras (CONCLAP), em 1972, que adota o critério de divisão da receita do imposto, nas operações interestaduais, metade para o Estado produtor e metade para o Estado consumidor.

O Relatório admite que o sistema proposto favoreceria bastante os Estados que apresentem "deficit" na balança do comércio interestadual, aceitando que a "vantagem conseqüente ao acolhimento da modificação variaria na razão inversa do desequilíbrio do *deficit* interestadual apurado" (Relatório citado, págs. 24 e 25).

Não obstante, a solução não é vista como algo que venha superar, em definitivo, "as injustiças que se contêm no bojo do mecanismo que se pretende melhorar" (Relatório citado, pág. 27).

Finalmente, a terceira proposta importante para o Relatório é a última (letra *h*), relacionada com a criação do Fundo Nacional do ICM, sugerido pelo



Engenheiro Sebastião Campelo, cujo anteprojeto de lei vem anexo ao Relatório, para conhecimento do qual recomendamos a leitura.

As conclusões do Relatório indicam que o mecanismo do Fundo proposto é matematicamente perfeito, mas sua viabilidade dependerá de algumas adaptações à realidade sócio-econômica e jurídica, realidade esta que foi parcialmente desprezada na fórmula sugerida.

Entende o Relatório — com acerto, diga-se de passagem — que quaisquer modificações introduzidas na atual sistemática do ICM “não são suficientes para erradicar as disparidades regionais” (Relatório citado, pág. 28).

Contudo, nem por isso é de se dispensar as alterações parciais ou setoriais que minimizem os problemas presentes.

Desde que a finalidade seja a de tão-somente “corrigir distorções, vale dizer, de carrear somas de recursos para cobertura do *deficit* no intercâmbio interestadual, a fórmula do Engenheiro Sebastião Barreto Campelo merece ser adotada” (Relatório citado, pág. 30).

O Senador Helvídio Nunes, ainda à guisa de conclusão, apresenta, para contestar, duas objeções possíveis à criação do Fundo Nacional do ICM: uma, a de que seria mais um mecanismo artificial de incentivos, captador de grandes somas, mas cujo processo está “notoriamente viciado”; outra, a de que seria mais um Fundo — “e logo com o ICM, única alternativa de oxigênio deixada aos Estados, que representa, inevitavelmente, o controle federal sobre a vida orçamentária dos Estados, debilitando, ainda mais, o já desidratado federalismo brasileiro (Correio Braziliense, 8-9-74)” (Relatório citado, pág. 31).

Por fim, entendendo o Relatório que a sistemática atual é “injusta e desagregadora, portanto, contrária à unidade e integração do País”, e que urge aperfeiçoar os critérios de distribuição das rendas tributárias, de acordo com a opinião citada do Ministro Mário Simonsen, as melhores opções seriam:

“a) a constituição de um Fundo Nacional do ICM; ou

b) em última instância, como alternativa de evitar-se a criação de mais um *Fundo*, (o Relatório aqui demonstra suscetibilidades com a crítica) a agregação dos recursos arrecadados do ICM ao Fundo de Participação dos Estados e Municípios” (Relatório citado, pág. 32).

## 5 — *Preâmbulo de nossa sugestão*

5.1 — Concordamos plenamente com a parte conclusiva do Relatório da Subcomissão, onde se diz que as disparidades regionais jamais serão solucionadas com modificações parciais, como a da sistemática de cobrança do ICM. Isto é tão certo, quanto igualmente o é a afirmativa feita de que, nem por essa razão, se deve renunciar às soluções parciais que visem a atenuar os problemas.

Exatamente com esta perspectiva é que formularemos, ou melhor, trabalharemos sobre a formulação imaginada e proposta por Fernando Rezende da Silva e Maria da Conceição Silva.

5.2 — As críticas à sistemática vigente do ICM não são apenas aquelas, dos Estados menos desenvolvidos. Também os Estados mais ricos alvejam o imposto com severas restrições.

Exemplo disso é a matéria publicada na *Folha de S. Paulo*, de 20-3-77, sob o título “União mais rica deixa Estados mais pobres”. Na página 39 do 4º caderno, o jornal publica um documento tido como sigiloso, de 13 folhas, elaborado pelos Secretários de Fazenda de seis Estados das Regiões Sul e Sudeste (Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo, Paraná, Rio de Janeiro e Minas Gerais).

Aí faz-se uma análise resumida, mas global, do sistema tributário, do ponto de vista das finanças estaduais.

No que concerne ao ICM, as críticas concluem pela necessidade da elevação das alíquotas do ICM, nas operações internas, ao nível de 15% a 16%, como ponto ideal de tributação financeiramente compensadora, e modificação dos critérios concessivos de benefícios fiscais na área do ICM, especialmente aqueles incentivos fiscais sobre a exportação de manufaturados, que se constituem no “prêmio de exportação”, trazendo enormes dificuldades ao Tesouro estadual para sua liquidação.

Esse ponto — dos incentivos fiscais na área do ICM — é, no entender dos Secretários, a razão de o imposto ter perdido “a característica que se procurou dar inicialmente de imposto neutro”.

Como se vê, a problemática do ICM tem duas faces e qualquer solução que se pretenda encontrar deve atender possivelmente a todos.

5.3 — Tudo que diremos neste item será um resumo — mal resumido — da monografia citada de Fernando A. Rezende da Silva e Maria C. Silva, cuja leitura integral é indispensável, senão obrigatória.

Os autores, após uma análise exaustiva de todo o problema, argumentando sempre com números estatísticos, assinalam, de um prisma eminentemente econômico, que a sistemática do ICM ocasiona sensíveis diferenças setoriais e, em conseqüência, diferenças regionais na carga tributária de um mesmo setor.

Em outras palavras, a relação existente entre a arrecadação do ICM e os setores tributáveis da produção agrícola, da indústria e do comércio apresenta-se bastante diferenciada.

Partindo de uma análise com os dados disponíveis relativos aos Estados da Guanabara, Estado do Rio, São Paulo, Pernambuco e Goiás, e de uma série de considerações técnicas — ora abandonadas por motivos pragmáticos —, os autores concluem que o ICM, cobrado como é sobre o valor adicionado ao preço dos bens em circulação, favorece a uma grande concentração de incidências nas etapas de produção industrial.

E por isso — que o critério de cobrança sobre o valor adicionado estimula aquela concentração — “não surpreende, portanto, o fato de que mais de 70% do total da arrecadação do ICM no País provém de imposto arrecadado a nível

de produtor industrial, embora a indústria represente um pouco mais de 25% da renda interna do País” (ob. cit., pág. 107).

Observe-se que aquele percentual representativo da arrecadação total a nível da produção industrial engloba o outro tributo incidente sobre ela, que é o IPI. Mesmo assim, é um dado significativo da concentração de incidências.

Recorde-se o que dissemos no início sobre a integração produtiva horizontal, característica da sistemática do ICM, que é particularmente concentracionista nas etapas de produção a nível industrial, o que induz uma concentração da renda tributária nos Estados mais desenvolvidos.

Ora, isso é realmente ponderável para a avaliação dos efeitos do ICM na redistribuição da renda interestadual.

Em decorrência do fenômeno, o setor agrícola e o comércio são enormemente desfavorecidos, significando isto que nessas etapas da circulação dos bens, o acréscimo de valor será sempre menor, razão por que a concentração de incidências nessas fases não é acentuada.

Considerando-se, ainda mais, as peculiaridades impositivas do setor agrícola — ainda impregnado de isenções — e do comércio — onde se diversificam os regimes de pagamento do ICM (estimativa, arbitramento, etc...) — é de reconhecer-se, com os referidos autores, que, na prática, podemos distinguir “três impostos diferentes dentro da organização formal do ICM: um imposto sobre a produção agrícola, outro sobre a produção industrial e um terceiro sobre o comércio de mercadorias” (ob. cit., pág. 107) (grifamos).

Conforme observam os autores, um exame parcial da sistemática do ICM, sem levar-se em conta a análise global do sistema tributário, não deixaria concluir que a substituição de um imposto cumulativo (IVC) por outro não-cumulativo (ICM), em si mesma, tenha contribuído para “reduzir, uniformemente, a participação relativa dos Estados ditos consumidores na arrecadação total” (ob. cit., pág. 105).

“... O principal efeito da reforma (tributária), nesse particular, teria sido o de tornar mais evidente a *progressiva concentração da base tributária face à própria concentração regional da atividade econômica*, tendo em vista a eliminação da liberdade que os Estados gozavam anteriormente quanto à manipulação das alíquotas no sistema do IVC” (ob. cit., págs. 105/106) (grifos nossos).

Sobre este ponto, vale observar que no regime do IVC, quando maior era a liberdade normativa, isto é, quando menor era a concentração normativa, os Estados utilizavam as isenções como um mecanismo incentivador às atividades mais produtivas, do ponto de vista econômico e fiscal.

Ora, isso tudo considerado e demais observações dos autores, não incluídas aqui, resta claro que “modificações do tipo daquela proposta pelos Estados do Nordeste (redução da alíquota nas transações interestaduais) não constituem solução definitiva para o problema. É certo que no momento da redução

ocorreria aumento da receita de *Estados consumidores*, mas, daí para frente, mantidas constantes as alíquotas, a evolução na receita própria continuaria a refletir os desequilíbrios regionais de crescimento” (ob. cit., págs. 106/107).

Com base na constatação correta de que o ICM, como está estruturado, na prática, constitui “três impostos” distintos, os citados autores propõem:

“unificar o imposto sobre a produção industrial, instituir um tributo especial para a produção agrícola e transformar o ICM sobre o comércio num imposto sobre vendas de mercadorias ao consumidor final” (ob. cit., págs. 107/108).

Quanto ao primeiro, eles observam pioneiramente, fundamentados na análise feita em outro capítulo de sua monografia, que “a diferenciação de alíquotas do IPI, que em parte pretende melhorar a progressividade desse tipo de tributo, é anulada pelo caráter aleatório da distribuição da carga tributária efetiva do ICM” (ob. cit., pág. 108).

Daí porque a proposta é no sentido de justapor o ICM incidente na produção industrial com o IPI, o imposto federal específico, porque inclusive “a integração IPI/ICM na indústria poderia permitir, simultaneamente, aumentar a eficiência econômica do imposto sobre a produção industrial, introduzir progressividade na tributação indireta e uniformizar os efeitos da política tributária sobre o preço dos produtos industriais” (ob. cit., pág. 108).

Nesse caso, como se percebe, teríamos um imposto sobre a produção industrial, de competência federal, mas com parte da arrecadação destinada à União e outra aos Estados. A receita dos Estados não chegaria a ser distribuída, porquanto a sugestão dos autores é no sentido de a legislação do imposto ser unificada (concentrada na União), mas o critério operacional de seu recolhimento permitiria que a percentagem do tributo, pertencente à União, fosse recolhida ao Tesouro Federal, e a parcela estadual seria paga pelos contribuintes diretamente aos cofres dos Estados.

A objeção que se possa fazer quanto à perda de autonomia estadual é respondida pelos autores com o fato da inexistência dessa autonomia na sistemática atual do ICM.

Em relação ao imposto sobre a produção agrícola, dizem que a sugestão “apenas consagraria a prática vigente de um imposto sobre a produção, de tal forma que não haveria nenhum requisito adicional para adaptação, a não ser providências que visassem a garantir um tratamento regional mais uniforme aos diferentes produtos” (ob. cit., pág. 108).

O terceiro imposto, desdobrado do ICM, incidente sobre o comércio de bens, é na verdade um tributo sobre vendas ao consumidor final, ou seja, sobre a última fase da circulação, que é a entrega àquele consumidor. Os autores reconhecem que um imposto dessa natureza equivale a um imposto geral sobre o valor adicionado, suscitando o entendimento de que bastaria a substituição do ICM atual por um tributo desse tipo, para a solução do problema. Todavia,

tal entendimento não seria correto, desde que o objetivo principal da reforma seja melhorar a distribuição regional da renda.

Dificuldades há na eleição do tipo de alíquota — se uniforme ou seletiva. Os autores optam por alíquotas seletivas, em função da essencialidade dos bens, a exemplo do atual IPI e do imposto industrial antes sugerido, cuja vantagem seria exatamente a de complementar a seletividade do tributo a nível industrial (ob. cit., pág. 109).

Para a implantação das medidas sugeridas, os autores indicam como exigência necessária a “quantificação dos efeitos sobre a arrecadação total, e sobre a distribuição regional da receita de diferentes alíquotas em cada setor e para cada tipo de produto” (ob. cit., pág. 109).

## 6 — Nossa sugestão

6.1 — Do exposto até aqui, parece claro que todas as soluções propostas apresentam vantagens e desvantagens e, de um modo geral, pelo fato mesmo de não satisfazerem inteiramente aos desafios que o problema impõe, são passíveis de críticas.

E, por isto, perguntamos: qual será a causa fundamental de o ICM, com sua sistemática de não-cumulatividade, ter-se revelado tão concentrador, contribuindo assim para as disparidades interregionais, e não se encontrar uma solução adequada desde sua implantação no sistema tributário brasileiro, com a reforma de 1965?

Não vemos alternativa para a resposta, senão repetir nossa tese inicial de que o ICM, sendo um imposto com todas as características de um tributo federal, adaptado à Federação brasileira a partir de modelo próprio a Estados Unitários, com a conseqüente distorção gerada pela competência impositiva concedida às esferas intermediárias da Federação, ou seja, aos Estados-membros, é um imposto cuja sistemática vigente no Brasil é inadequada ao Estado Federativo.

Com base nesta constatação e em plena sintonia com os mencionados autores, nesta questão, apenas tentando dar contornos finais e objetivos ao nosso trabalho, dentro das linhas traçadas anteriormente, podemos dizer que sua proposta é a mais racional e adequada a possível alteração estrutural do ICM, podendo receber nossa formulação final, nos seguintes termos:

O ICM, para se tornar um tributo viável do ponto de vista econômico-fiscal, pelo menos com atenuação dos efeitos geradores de disparidades regionais, deve ser desdobrado em três impostos, sendo suas incidências, respectivamente

a) sobre a produção industrial, com a unificação IPI/ICM, de competência federal, seletivo em função da essencialidade dos produtos e com a receita racionalmente repartida entre a União e os Estados, de forma que o recolhimento do tributo seja feito, ao mesmo tempo, para a União e os Estados, nas proporções correspondentes.

O problema da autonomia impositiva deverá ser encarado com pragmatismo, tendo em vista que nos dois outros impostos desdobrados esta autonomia será assegurada aos Estados.

Portanto, é com ótica eminentemente financeira que devemos ver o problema, até porque, nominalmente, os Estados terão mais dois impostos privativos, além de uma fonte substancial, proveniente desse primeiro imposto desdobrado;

*b) sobre a produção agrícola*, de competência estadual, imposto este de baixa produtividade, mas não desprezível. Sua alíquota deverá ser uniforme para todos os produtos, oscilando entre os 3%, percentual que corresponde à realidade potencial do setor e, ainda, à realidade da relação atual entre arrecadação do ICM/viabilidade contributiva do setor agrícola; e

*c) sobre o comércio*, constituindo-se num imposto sobre vendas ao consumidor final, de competência estadual, imposto que seria *seletivo* em função da essencialidade das mercadorias, cujas alíquotas variáveis dependeriam da quantificação global das incidências do imposto sobre a produção industrial e sobre o comércio, a fim de se avaliar os percentuais de incidência, tendo em vista a otimização da carga tributária total dos dois impostos e a graduação da essencialidade de produtos/mercadorias tributáveis.

6.2 — O custo político da proposta é nenhum, porque, no plano do federalismo fiscal, os Estados teriam sua competência impositiva ampliada com mais dois impostos e, no plano das finanças estaduais, o resultado positivo seria a desconcentração das rendas estaduais, com a redução dos desníveis inter-regionais.

O custo administrativo maior ocorreria na implantação do imposto sobre o comércio, provavelmente com certas dificuldades iniciais, de ordem contábil-fiscal.

Mas, este custo é inerente a qualquer proposta desse tipo e será inevitável quando de uma opção concreta por qualquer uma das soluções sugeridas.

6.3 — Por último, uma advertência. Não se deve confundir nossa sugestão, baseada na proposta dos autores tantas vezes citados, com aquelas soluções parciais, mencionadas neste trabalho, que foram examinadas pelo Relatório da Subcomissão Especial do Senado.

À primeira vista, pareceriam iguais. Na verdade, porém, as propostas parciais de unificação do ICM/IPI, a da exigibilidade do ICM na fase final do processo econômico (Otávio Gouveia de Bulhões, Eugênio Gudín e Cid Sampaio) e a do imposto para as primeiras operações dos produtos agrícolas (Cid Sampaio), não obstante terem o mesmo sentido, não têm, todavia, o mesmo objetivo e, sobretudo, a mesma estratégia e critérios de diagnóstico.

Lá, não se pretendeu chegar às bases, à estrutura do sistema vigente. Aqui, ao contrário, procurou-se investigar a causa primeira, que se localiza, precisamente, na estrutura. Daí, nossa sugestão ter sido de fundo, e não de forma; estrutural, e não operacional.