



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS ECONÔMICAS

JULIANA MÜLLER MENCHEN

**ANÁLISE DA ESTRUTURA DA CARGA TRIBUTÁRIA BAIANA COM FOCO NO
IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS**

SALVADOR

2011

JULIANA MÜLLER MENCHEN

**ANÁLISE DA ESTRUTURA DA CARGA TRIBUTÁRIA BAIANA COM FOCO NO
IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado no curso de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Bahia como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Econômicas.

Orientador: Prof. Dr. Henrique Tomé da Costa Mata

SALVADOR
2011

Ficha catalográfica elaborada por Valdineia Veloso CRB 5-1092

Menchen, Juliana Müller

M534 Análise da estrutura da carga tributária baiana com foco no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços - ICMS / Juliana Müller Menchen. – Salvador, 2011.

43p. tab. il.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Economia) - Faculdade de Ciências Econômicas da UFBA, 2011.

Orientador: Prof. Dr. Henrique Tomé da Costa Mata

1. Reforma tributária 2. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços 3. Bahia I. Menchen, Juliana Müller II. Mata, Henrique Tomé da Costa III. Título.

CDD 336.2

JULIANA MULLER MENCHEN

ANÁLISE DA ESTRUTURA DA CARGA TRIBUTÁRIA BAIANA COM FOCO NO
IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS

Aprovada em 4 de julho de 2011.

Orientador: _____

Prof. Dr. Henrique Tomé da Costa Mata
Faculdade de Economia da UFBA

Prof. Dr. Carlos Alberto Gentil Marques
Faculdade de Economia da UFBA

Prof. Dr. José Carrera Fernandez
Faculdade de Economia da UFBA

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais pelo suporte durante toda a execução do trabalho.

Ao professor Tomé pela atenção e paciência na orientação.

Aos professores Gentil e Carrera pela participação na banca examinadora e pelas correções e sugestões.

Ao professor Bruno Pinheiro pelas conversas iniciais que me levaram à escolha do tema.

Ao professor Alynson pelo acompanhamento e instruções dadas ao longo do curso de Monografia.

À bibliotecária Valdinéa pelas correções na normalização do trabalho.

Aos amigos pelo apoio e palavras de incentivo. Muito obrigada.

RESUMO

Este trabalho analisa o grau da regressividade do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS) no estado da Bahia no período de 2008/2009, a fim de verificar se o princípio da capacidade contributiva está sendo respeitado, como também visa analisar se a atual proposta de reforma tributária contempla esta questão. Para tanto, inicialmente é feito o embasamento teórico dos princípios básicos da tributação e caracterização do ICMS, já que este é o imposto indireto que apresenta maior grau de regressividade. O estudo tem como foco o impacto do ICMS sobre as diferentes faixas de renda das famílias baianas. Como o imposto tem diferentes alíquotas de acordo com o produto tributado, foi atribuída a cada faixa de renda uma cesta de consumo correspondente, para em seguida calcular-se a quantidade de imposto paga por cada uma. Dessa forma, pode-se analisar a incidência do ICMS sobre as diferentes faixas de renda, assim como observar a diferença entre o peso do referido tributo sobre cada uma delas, e constatar que o ICMS baiano, assim como no resto do país, tem natureza fortemente regressiva e corre o risco de ferir um princípio constitucional de justiça fiscal.

Palavras-chave: Regressividade tributária. ICMS. Reforma tributária. Bahia. Justiça fiscal.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	METODOLOGIA	9
3	TEORIA DA TRIBUTAÇÃO – TEORIA EQUITATIVA	10
3.1	CONCEITO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	10
3.2	CONCEITO DE PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA	13
3.3	CONCEITO DE REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA	17
4	IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS	21
4.1	BREVE ABORDAGEM HISTÓRICA E ECONÔMICA DO ICMS	21
4.2	ESTRUTURA E CARACTERIZAÇÃO DO ICMS	24
4.3	ARRECADAÇÃO DE ICMS NO ESTADO DA BAHIA E NO BRASIL	27
4.4	CONTEXTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL COM ENFOQUE NO ICMS	28
5	INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A RENDA FAMILIAR NO ESTADO DA BAHIA – RESULTADOS E DISCUSSÕES	32
5.1	CÁLCULO DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS CESTAS DE CONSUMO DAS FAMÍLIAS BAIANAS	32
5.2	CÁLCULO DA RELAÇÃO ENTRE GASTOS COM ICMS E RENDA DISPONÍVEL DAS FAMÍLIAS BAIANAS	35
6	CONCLUSÕES	40
	REFERÊNCIAS	41

1 INTRODUÇÃO

Desde a proclamação da República, o Brasil conheceu três constituições, cada uma com seu sistema tributário. A carga de impostos cresceu ao longo dos anos, como também a sua composição sofreu transformações. Até hoje, porém, não se chegou perto da estrutura adequada, o que traz muitas discussões a respeito de seu tamanho e do quanto ela afeta a renda, a produtividade e a desigualdade social do país. A relação carga tributária/PIB, apontada muitas vezes como excessiva, não é suficiente para que se saiba o quanto os impostos pesam sobre a economia brasileira.

A injustiça tributária, que tem como um de seus causadores a regressividade, começa a ganhar destaque sobre a simples observação da carga tributária total. O peso atual dos tributos alcança 35% do PIB, mas atinge as diferentes camadas da população de maneira bem diversa. Na verdade, um importante alvo dessa discussão deve ser a composição da carga, para que se avalie a qualidade dos impostos, e se estes cumprem o princípio da capacidade contributiva. O principal imposto indireto, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), merece atenção especial pelo seu alto grau de regressividade, o que agrava a má qualidade da composição tributária brasileira. O imposto regressivo tem impacto maior sobre as camadas mais pobres da população, contribuindo para a manutenção da desigualdade social.

As discussões sobre reforma tributária atualmente mantêm o foco no federalismo fiscal e no impacto dos tributos na competitividade do setor produtivo, dando pouca atenção à questão da desigualdade na distribuição de renda do país. Por isso, é importante que se dediquem estudos em torno da regressividade dos impostos, para que o sistema tributário nacional seja reformado de forma a melhorar a justiça fiscal em todos os setores da sociedade.

Este estudo visa, em termos gerais, analisar a estrutura da carga tributária do Estado da Bahia, com ênfase no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, observando sua estrutura de incidência e sua importância na arrecadação fazendária. Especificamente, esta monografia tem por objetivo analisar o grau de regressividade do ICMS sobre a renda das famílias baianas, verificando se este tributo fere o princípio da capacidade contributiva, além de analisar se a atual proposta de reforma tributária contribui para a redução dos efeitos prejudiciais do ICMS sobre a distribuição de renda.

Através da investigação do imposto na participação na receita total do estado e na sua incidência sobre a renda das famílias baianas, procura-se responder à seguinte questão: qual a sua contribuição para a regressividade da carga tributária, e se isso interfere no princípio da capacidade contributiva. A hipótese é que o ICMS do estado da Bahia tem alta regressividade, devido à pouca seletividade com relação aos produtos essenciais, prejudicando a distribuição de renda do estado.

Diante das expectativas da realização de uma reforma tributária, espera-se que este trabalho contribua para chamar a atenção aos efeitos perversos da regressividade excessiva do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, tais como o desrespeito à capacidade contributiva e o agravamento da desigualdade de renda e, por conseguinte, da desigualdade social, que ainda é muito expressiva não só no estado da Bahia, como também no Brasil, e deve-se tentar mitigá-la sempre que possível.

Esta monografia está dividida em cinco capítulos, sendo o primeiro esta introdução. O segundo capítulo mostra a metodologia e a base de dados do trabalho. O terceiro capítulo traz o embasamento teórico, apoiado no princípio da capacidade contributiva e em alguns outros princípios do Direito, além de estudos sobre a regressividade no Brasil. Na quarta seção, é feita a caracterização do ICMS, mostrando sua origem, sua forma de incidência e sua arrecadação. No quinto capítulo, faz-se o estudo da incidência do referido imposto sobre a renda familiar baiana e analisam-se os resultados. O sexto capítulo trata das conclusões.

2 METODOLOGIA

A técnica de pesquisa constituiu-se de levantamento bibliográfico e de dados secundários para posterior elaboração de tabelas e análise das mesmas. A revisão de literatura utilizou livros de Direito e Economia, textos do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e artigos e documentos pesquisados na internet, alguns de órgão oficiais, além de notícias de jornais. A fonte de dados secundários foi principalmente a Pesquisa de Orçamentos Familiares 2008/2009 do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (POF/IBGE). Também utilizaram-se dados do Ministério da Fazenda e da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

As principais variáveis utilizadas na produção das tabelas foram as alíquotas do Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços e as faixas de renda das famílias definidas pela POF 2008/2009 com suas respectivas cestas de consumo (excluídos os produtos e serviços sobre os quais o ICMS não incide), todos relativos ao Estado da Bahia. A tabulação foi feita através do Microsoft Excel, calculando a incidência do imposto sobre as cestas de consumo e obtendo a participação do tributo nas rendas totais das famílias. Os resultados foram analisados sob a ótica da teoria da tributação e dos princípios tributários obtidos através da pesquisa bibliográfica.

3 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO – TEORIA EQUITATIVA

3.1 CONCEITO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva é um dos mais importantes conceitos para este trabalho, visto que ele é essencial ao entendimento da justiça fiscal. A capacidade de pagamento de cada contribuinte deve ser determinada seguindo duas regras: igualdade horizontal e igualdade vertical. A primeira implica que pessoas de igual situação econômica sejam tratadas da mesma forma; a segunda, que pessoas em diferentes situações sejam tratadas de maneiras distintas (LAGEMANN, 2001). A partir daí, torna-se necessário identificar a situação econômica de cada indivíduo, e também chegar a um método que permita diferenciar verticalmente os contribuintes, o que não é simples.

A teoria equitativa, que se baseia no princípio de justa distribuição da carga tributária e fundamentada em Neumark (1970, *apud* LAGEMANN, 2001), tem importante papel na construção da estrutura tributária brasileira e na da maioria dos países ocidentais. O princípio da capacidade contributiva está na Constituição Federal, expresso no artigo 145, parágrafo primeiro: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]” (BRASIL, 2005). Tal condição está ali prevista para evitar que se institua imposto onde não haja riqueza, afinal, não adianta cobrar de quem não pode pagar, mas também, e principalmente, para preservar o contribuinte, para que este não sofra tributação excessiva nem tenha seus direitos fundamentais comprometidos (AMARO, 2006). Fica claro, na Constituição, o objetivo do princípio, que é atingir a justiça fiscal.

Para Amaro (2006), o princípio da capacidade contributiva aproxima-se do princípio da igualdade, já que o primeiro faz o imposto adequar-se à capacidade do contribuinte e força a busca de um modelo tributário que leve em conta as diferenças entre as situações econômicas de cada indivíduo, o que faz parte do segundo princípio. Deve-se lembrar, no entanto, que mesmo lidando com uma situação de iguais condições econômicas, não basta o tratamento igual, pois há o direito de não ser tributado além da sua capacidade econômica, ou seja, uma pessoa não pode ser tributada abusivamente, mesmo que o princípio da igualdade esteja sendo respeitado.

Segundo Harada (1998, p. 224), o texto da Constituição garante que “o legislador ordinário está constitucionalmente proibido de instituir uma progressividade na razão inversa da grandeza presumível da renda ou dos bens sobre os quais incide o imposto”, o que quer dizer que não é permitido criar um imposto que tenha alíquotas maiores quanto menor for a renda ou o valor do objeto a ser tributado. Também Salvador (2006, p.1) chama atenção para esta questão:

Um princípio consagrado por estudiosos e escrito na nossa Carta Magna é o da capacidade contributiva – requisito essencial para o critério de justiça fiscal – que, associado aos princípios da progressividade e da seletividade, tende a assegurar uma tributação proporcionalmente maior para quem auferir rendimentos mais elevados, detém maior patrimônio e consome produtos menos essenciais.

Existem, porém, diferentes maneiras de se medir a capacidade contributiva de cada um, pois o objeto de incidência dos impostos também varia: pode ser a renda, o consumo ou o patrimônio, por exemplo. No caso do consumo, é mais complicado avaliar qual seria a alíquota justa porque os impostos incidentes são indiretos. Se forem considerados os contribuintes de direito (por exemplo, o fabricante de um produto), pela lógica da capacidade contributiva, poderia ser cobrado um imposto alto. No entanto, o contribuinte verdadeiro, sob a ótica do Direito, é o consumidor (pois o imposto seria totalmente repassado para o preço final), teria seu direito constitucional desrespeitado. Para evitar essa situação, existe o princípio da seletividade, que leva em conta a essencialidade do bem em questão, para definir a grandeza da alíquota e evitar que o princípio da capacidade contributiva seja ferido. A seletividade, todavia, serve principalmente para que produtos essenciais (como os componentes da cesta básica) não sofram tributação excessiva, em comparação com produtos supérfluos.

É importante ressaltar que, economicamente, o contribuinte verdadeiro não é apenas o consumidor. Tanto produtores quanto consumidores arcam com os impostos, em maior ou menor proporção, seja eles incidentes sobre a produção ou sobre o consumo. O resultado é que o preço final aumenta, enquanto o valor recebido pelos produtores diminui, assim como a quantidade transacionada (CARRERA-FERNANDEZ, 2001).

Mesmo que se considere o consumidor ao definir a alíquota de um produto, deve-se levar em conta ainda que, para um mesmo tipo de produto, existem consumidores de diferentes estratos

sociais. Nesse caso, como a alíquota é única e não diferencia um contribuinte do outro, o imposto incide com maior peso sobre aquele que tem a menor renda, já que este consumidor está alocando maior percentual de seu rendimento no produto e, conseqüentemente, no tributo, do que o contribuinte de maior renda. Este é o conceito da regressividade (o imposto tributa mais o contribuinte que menos pode pagar), que vai contra o princípio da capacidade contributiva, o que decorre do fato de o imposto sobre consumo não fazer diferenciação entre os contribuintes.

É importante ressaltar, no entanto, que esse efeito ocorre quando o parâmetro utilizado para calcular a capacidade contributiva é a renda. Vianna e outros (2000), assim como outros autores aqui referidos, indicam a renda como o parâmetro mais adequado à análise da capacidade de pagamento, na medida em que é o indicador mais fácil de calcular e também o que possibilita que a tributação direta seja utilizada como instrumento redistributivo, respeitando assim o princípio da equidade. Para Lagemann (2001, p. 299), “a teoria equitativa escolhe, por razões práticas, a renda como critério mais adequado para a justiça horizontal”

Há autores que defendem o consumo como o melhor parâmetro para calcular a capacidade contributiva, pois o gasto familiar seria mais representativo do padrão de vida do que a renda, já que o dispêndio seria mais estável ao longo da vida do que o rendimento. O montante não gasto pelas famílias – poupança e investimentos – ficaria fora desse cálculo, devido ao fato de que, sob essa ótica, os tributos deveriam incidir somente sobre o que as pessoas retiram da sociedade, e não sobre o que elas acrescentam. Dessa forma, os impostos indiretos sobre consumo não seriam necessariamente regressivos. Vianna e outros (2000) ressaltam, no entanto, que poupança e investimento são adiamentos de consumo presente para o futuro e, portanto, devem ser considerados no cálculo da capacidade de pagamento. O dispêndio também seria um parâmetro muito mais difícil de ser aferido, o que tornaria impraticável a aplicação de impostos diretos.

Segundo Vianna e outros (2000), é praticamente unânime que o sistema tributário deva promover justiça fiscal ao financiar o governo. Os autores apontam, porém, que não há consenso sobre o que seria a justiça fiscal propriamente dita e indica duas correntes de pensamento. Uma, baseada em Hobbes, Locke e Smith, utiliza o princípio do benefício: o sistema é equânime quando seus contribuintes pagam impostos e, em contrapartida, recebem serviços públicos de acordo. Essa corrente leva em consideração, além da estrutura tributária, a política de gastos do governo. Apesar de mais completo, esse princípio é de difícil

operacionalização, já que leva em conta as necessidades específicas de cada contribuinte para que sejam atendidos pelos serviços públicos.

A outra corrente tem como aspecto principal a capacidade contributiva. Com origem em Rousseau e Stuart Mill, essa linha não leva em consideração a política de gastos de governo, e sim é centrada na no peso dos impostos sobre os contribuintes.. Assim como nessa corrente de pensamento, a capacidade contributiva é o princípio que norteia as discussões a respeito de progressividade e regressividade tributária, o que, porém, não elimina as preocupações com o retorno dos impostos em forma de benefícios à sociedade:

O sistema é injusto porque o retorno social é baixo em relação à carga tributária. Dos 34,9% do PIB arrecadado em 2008, apenas 10,4% do produto retornaram à sociedade na forma de investimentos públicos em educação, saúde, segurança pública, habitação e saneamento (BRASIL, 2011b, p. 17).

O esforço tributário, por si só, não é suficiente para analisar se a carga tributária de um país é excessiva ou não. Por isso, faz-se a comparação com os serviços públicos que a sociedade recebe. Tributos reduzem, de forma compulsória, o consumo privado individual para que o Estado forneça bens e serviços públicos, como por exemplo saúde e educação. Quanto mais o Estado oferece, maior o seu tamanho e mais recursos são necessários para sustentá-lo. Assim, um país onde o Estado provê muitos bens e serviços necessitará de maior esforço tributário por parte da população. Sua relação entre carga tributária e PIB será maior, mas, em contrapartida, seus cidadãos não precisarão gastar parte de sua renda adquirindo os mesmos bens no mercado e, portanto, tem maior capacidade tributária (VARSANO *et al.*, 1998). No Brasil, por exemplo, o Estado se encarrega da saúde, mas, devido aos problemas com a qualidade nos hospitais públicos, muitas pessoas recorrem aos planos de saúde particulares, para que sejam atendidos em hospitais privados caso precisem.

Apesar da sua importância, o retorno por parte do governo não fará parte da discussão deste trabalho, pois a questão aqui é o impacto da incidência tributária na renda da população.

3.2 CONCEITO DE PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA

A progressividade de um imposto não deve ser confundida com proporcionalidade. Quanto maior a riqueza, maior será a quantidade de impostos gerados, proporcionalmente, dada uma

alíquota qualquer. Já a progressividade prevê que a alíquota seja mais alta quanto maior for a riqueza. Segundo Amaro (2006, p. 142), “a progressividade não é uma decorrência necessária da capacidade contributiva, mas sim um refinamento desse postulado”. Neumark (1970, apud LAGEMANN, 2001) afirma que a progressividade é princípio inseparável da capacidade contributiva. De qualquer maneira, o aumento de alíquota conforme o aumento da capacidade contributiva está previsto na Constituição brasileira.

Na teoria equitativa de Neumark, o imposto de renda deveria ser a principal fonte de receita tributária, seguida dos impostos sobre o consumo. A preferência pelo imposto de renda se justifica por ela ser a forma mais fiel de quantificar a capacidade contributiva de cada um e também de proporcionar redistribuição, e o imposto sobre consumo se faz necessário por sua produtividade fiscal e adaptabilidade. Para o autor, o imposto sobre a renda deve ser progressivo e o imposto sobre consumo, de alíquota única (LAGEMANN, 2001).

No entanto, existem diversas críticas ao fato de a teoria equitativa apontar a progressividade do imposto de renda como decorrência necessária do princípio da capacidade contributiva. Lagemann (2001) cita vários autores que invalidam a construção lógica que levaria a essa conclusão. Um dos pressupostos falhos levaria a um estado em que todos, após deduzido o imposto de renda, tivessem a mesma renda, algo insustentável e totalmente desestimulante numa economia de mercado. Também Tomich e outros (1998) enumeram possíveis desvantagens dos impostos diretos, que poderiam afetar a competitividade entre países ao tributar ganhos do capital. No âmbito internacional, países com alta tributação sobre capital e renda do trabalho não conseguiriam competir, pois tanto os investimentos como os trabalhadores sofreriam considerável desvalorização – já que grande parte de suas rendas seriam destinadas ao pagamento de impostos –, prejudicando a produtividade e, conseqüentemente, a competitividade do país.

Essa situação, porém, seria resultado de uma tributação muito excessiva sobre a renda. Muitos países desenvolvidos possuem alíquotas de imposto de renda muito mais altas que a do Brasil, e nem por isso deixam de ser competitivos no mercado internacional. O problema é que a tributação direta não é composta apenas pelo imposto de renda, mas também por outros “tributos incidentes sobre o faturamento das empresas”, que “incorporam-se na base tributária uns dos outros (incidência em cascata), gerando cumulatividade e tornando suas alíquotas efetivas superiores às nominais” (RIBEIRO, 2010). Isso significa que os preços cobrados ao

consumidor estão distorcidos e mais altos, prejudicando a competição dos produtos nacionais com os estrangeiros. Os produtos prejudicados são, principalmente, os mais elaborados, que passam por várias etapas desde a fabricação até a comercialização, pois os impostos incidem nos diferentes estágios desse processo.

Não se descarta, entretanto, a progressividade das alíquotas incidentes sobre a renda, pois ela pode ser útil para contrabalancear a regressividade dos impostos indiretos, e encontra, portanto, justificativas para ser colocada em prática. Além de compensar a regressividade de outros impostos, a progressividade pode ser usada como instrumento de distribuição de renda, como afinal é feito em vários países, de acordo com a necessidade de cada um. Para Lagemann (2001, p. 295), “a progressividade do imposto de renda constitui a única medida efetiva para reduzir a desigualdade na distribuição da renda sem grandes prejuízos para a eficiência econômica e sem afetar o livre mercado”.

Com relação ao imposto de renda, no Brasil, é utilizado o sistema de graduação das alíquotas para aplicar a progressividade, prevista na Constituição. Segundo Khair (2008, p.9), “o IRPF será tanto mais progressivo quanto maior for o valor da isenção, e mais elevada a alíquota máxima”. No Brasil, acontece o contrário. Havia 13 faixas de renda nos anos de 1983 a 1985, com alíquotas variando de zero a 60%. Em 1998, havia duas faixas, sendo a alíquota mais alta de 27,5%. Atualmente, são 5 faixas de renda, com alíquota mínima zero e máxima de 27,5% (BRASIL, 2011a). Comparando com outros países, a alíquota máxima brasileira é baixa, pois a média internacional é cerca de 40% (KHAIR, 2008).

Apesar das 5 faixas de alíquotas, o sistema brasileiro ainda é alvo de críticas, pois elas são insuficientemente progressivas diante da regressividade dos impostos indiretos. Não se pode esquecer que a progressão não pode, por outro lado, ser tão alta a ponto de adquirir caráter confiscatório, o que é proibido pela Constituição brasileira, nem também ser mero instrumento de redistribuição de renda, onerando excessivamente os que ganham mais. Mesmo assim, como a progressividade, principalmente sobre o imposto de renda, é tão tímida no Brasil, há bastante espaço para ser trabalhada, como mostram Magalhães e outros (2001, p. 5):

a progressividade da carga de tributos diretos sobre as famílias não compensa a regressividade dos tributos sobre consumo, considerando o peso desses tributos na renda familiar. A carga da atual estrutura tributária

brasileira incidiria mais fortemente nas famílias mais pobres.

Assim como a regressividade dos tributos indiretos é alta no Brasil, a progressividade nos impostos diretos é baixa, aumentando a desigualdade de renda e deteriorando a qualidade da carga tributária, pois agride, de forma indireta, o princípio da capacidade contributiva. Em estudo sobre os principais impostos utilizando dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares de 2002-2003 do IBGE, Silveira (2008 apud RIBEIRO, 2010) obteve como resultado a mesma baixa progressividade, sendo o imposto de renda o mais progressivo dos impostos diretos. Mais uma vez, porém, essa progressividade mostrou-se insuficiente para conter a regressividade dos impostos sobre consumo.

Varsano e outros (1998) também recomendam que os tributos sobre a renda e o patrimônio sejam melhor utilizados para dar mais progressividade à estrutura de impostos. Para os autores, entretanto, “dificilmente será possível criar um sistema tributário muito progressivo. Tentativas, nesse sentido, serão frustradas por tais movimentos [intensa mobilidade do capital], gerando redução do investimento e do nível de emprego em vez de justiça fiscal” (VARSANO *et al.*, 1998, p. 32). Mesmo assim, o autor sugere que se busque um sistema que evite a regressividade, o que poderia ser feito através de ações governamentais com despesas em prol das camadas mais pobres da população. Também para ele é recomendável aumentar a tributação sobre a renda no Brasil, que considera baixa e pouco progressiva, além de defender uma maior exploração da tributação de grandes fortunas e de terras improdutivas, como forma de reduzir a regressividade da carga tributária brasileira. Também Salvador (2006, p. 12) defende a maior exploração do imposto de renda, afirmando que ele deve ser o “pilar do sistema tributário” por ser “o mais importante dos impostos diretos”, “capaz de garantir o caráter pessoal e a graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”.

Não se pode depositar somente na progressividade, entretanto, a função de reduzir a regressividade da carga tributária brasileira, o problema também está na estrutura dos impostos indiretos. Há críticas tanto ao pouco quanto ao excessivo uso da progressividade nos impostos. Tributos muito altos sobre a renda e o lucro podem servir de desestímulo ao trabalho, à produtividade e ao crescimento econômico como um todo. É necessário, portanto, buscar o equilíbrio do sistema tributário, reduzindo a regressividade através do melhor uso dos impostos indiretos.

3.3 CONCEITO DE REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA

Um imposto é regressivo quando relaciona-se inversamente com o nível de renda do contribuinte, ou seja, paga mais imposto aquele que menos renda tem (SALVADOR, 2006). A regressividade não é um princípio da tributação, e sim um efeito que geralmente ocorre nos tributos indiretos, já que suas alíquotas nem sempre estão de acordo com a renda das pessoas que de fato pagam o imposto, nem tampouco de forma equitativa entre todos, de forma a seguir corretamente o princípio da capacidade contributiva.

Apesar de a Constituição atual ter trazido de volta o princípio da capacidade contributiva – ausente na Carta anterior (AMARO, 2006) –, foi o período pós-1988 que viu piorar significativamente a qualidade da tributação brasileira:

A consequência perversa das mudanças tributárias pós 1988 foi a deterioração da qualidade do sistema tributário brasileiro. A ampliação dos tributos cumulativos num contexto de abertura econômica trouxe danos à competitividade dos produtos brasileiros, [...]. Além disso, a tributação acumulativa aumentou a regressividade da tributação ao onerar ainda mais a cesta básica do trabalhador brasileiro (REZENDE *et al.*, 2003, p. 28).

Não são poucos os estudos recentes que mostram que a carga tributária brasileira é regressiva, característica causada pelos impostos indiretos. Salvador (2006) ressalta que, desde as mudanças na legislação tributária a partir de 1996, a relação entre tributos sobre consumo e PIB aumentou de 17,2% para 20,8% em 2005. Mas, para calcular o efeito dos impostos indiretos sobre a população, e avaliar seu grau de regressividade, é necessário relacioná-los com o consumo das famílias. Segundo estudo feito por Vianna e outros (2000, *apud* RIBEIRO, 2010), com base nos dados das Pesquisas de Orçamentos Familiares, do IBGE, de 1996 a 2003, o aumento na carga tributária para as famílias que recebem até dois salários mínimos foi de 20,6%, enquanto que nas famílias com renda maior que 30 salários mínimos, cresceu 8,4%. Isso significa que os impostos ficaram ainda mais pesados para a camada mais pobre da população, crescimento que não foi acompanhado nas camadas mais ricas. As pessoas de menor capacidade contributiva sofreram um aumento maior que o dobro do acréscimo experimentado pelas de maior capacidade, o que mostra um claro agravamento da regressividade tributária.

Um dos motivos para esse aumento foi a conjuntura econômica do país do início dos anos 90

até o ano 2000, quando o Estado, para evitar a perda de receita, recorreu ao aumento de alíquotas (principalmente nos impostos sobre consumo) e contribuições sociais, e adiou novamente a reforma tributária, aumentando a carga de impostos e deteriorando sua qualidade (OLIVEIRA, 2010). O sistema tributário passou muito tempo sendo mero instrumento arrecadatório, deixando de lado a função de fazer justiça fiscal e diminuir a desigualdade de renda.

A regressividade excessiva fere o princípio da capacidade contributiva:

O Estado não pode cobrar imposto sobre uma parcela da renda que as pessoas destinam às necessidades vitais (proteção à família, educação, saúde, moradia e previdência social), pois só existe capacidade contributiva após a dedução dos gastos necessários à aquisição do mínimo indispensável a uma existência digna do contribuinte e de sua família. Essas despesas não devem estar disponíveis para o pagamento de impostos (SALVADOR, 2006, p. 11).

Sob esse ponto de vista, a carga tributária brasileira, ao onerar em 48,8% a renda das famílias que ganham menos de dois salários mínimos, e em 26,3% as famílias com renda superior a 30 salários mínimos (RIBEIRO, 2010) está longe de promover justiça tributária. Ao contrário, promove injustiça. A camada mais pobre da população destina quase metade da sua renda aos impostos, sendo que a carga tributária total no país está em torno de 35% do PIB (TORREÃO, 2010).

A regressividade é confirmada também no estudo de Magalhães e outros (2001, p.12) sobre o impacto da carga fiscal no consumo alimentar, que conclui: “no que se refere ao peso desses tributos [ICMS e PIS/Cofins] na renda das famílias, verifica-se o caráter regressivo da tributação indireta sobre o consumo alimentar”. Isso ocorre devido ao peso dos gastos alimentares no orçamento das famílias de menor renda. Justamente no tipo de consumo mais necessário ao ser humano, os principais impostos incidentes mostram-se regressivos, apontando que a atual tributação sobre consumo aumenta a desigualdade social no país. Em várias cidades utilizadas no estudo, Magalhães e outros (2001) detectam que os estratos de menor renda dispõem maior percentual de sua renda em ICMS e PIS/Cofins do que as classes mais abastadas. Um fator que aumenta a regressividade é a não utilização da seletividade na cobrança do ICMS – principal imposto indireto – por parte de diversos estados brasileiros, que poderiam usar o critério para reduzir ou mesmo isentar produtos essenciais como alimentos e remédios, o que ajudaria a diminuir a regressividade do imposto (VIANNA

et al., 2000). Ao comparar as alíquotas de ICMS sobre produtos essenciais com os padrões internacionais, Tomich e outros (1998, p. 221) também constatam que elas são muito elevadas e que “a carga tributária brasileira sobre o consumo apresenta um cunho regressivo que fere os princípios de justiça fiscal”.

Segundo Vianna e outros (2000), foi ao longo da década de 1990 que os impostos indiretos passaram a ser dominantes na participação da receita tributária. O fato de os impostos sobre consumo predominarem sobre os impostos sobre a renda mostra que o Brasil está na contramão dos países da OCDE, onde ocorre o oposto: neles, tributos indiretos e diretos têm participação de cerca de um terço da arrecadação total cada, enquanto no Brasil os impostos sobre consumo representam mais da metade da carga, e o imposto de renda pouco mais de um quarto do total (SALVADOR, 2006). A disparidade em relação aos países desenvolvidos é ainda maior devido à ausência de contrapartida por parte do Estado brasileiro, que não fornece serviços aos cidadãos como nos países centrais, e também à ainda alta desigualdade social no país.

Em outro estudo comparativo de cargas tributárias de diversos países, Varsano e outros (1998) salientam a alta dependência da carga tributária brasileira de impostos sobre consumo e produção, assim como de outros países latino-americanos, como Chile e México, onde mais da metade da arrecadação provém de impostos deste tipo. Já entre os países desenvolvidos, a maioria obtém de 30 a 45% da receita tributária dos impostos sobre consumo e produção. Por outro lado, o imposto sobre rendimentos proporciona um percentual de arrecadação bem menor no Brasil do que nos países ricos. Um agravante dessa situação é que, no Brasil, o imposto de renda se concentra nas pessoas jurídicas, prejudicando a competitividade das empresas. De novo, o caso brasileiro contraria os padrões internacionais, pois a tributação direta sobre pessoa física é bem mais baixa do que nos países desenvolvidos.

Algumas soluções são apresentadas por autores para reduzir a regressividade da carga tributária brasileira e torná-la um instrumento de justiça fiscal, mas nenhuma delas dispensa uma profunda reforma na estrutura de impostos do país. Para Magalhães e outros (2001), um programa de isenção de impostos em determinados produtos para as camadas mais pobres da população traria um incremento da renda destas famílias, constituindo uma política de redução de pobreza. Já Varsano (1997a) sugere o melhor aproveitamento da progressividade do imposto sobre a renda e o lucro para compensar a regressividade dos outros impostos. Para

Medrado (2010), uma forma de reduzir a regressividade seria fazer uso do princípio da seletividade em função da essencialidade, ou seja, tributar mais os produtos menos essenciais, e menos os mais necessários à subsistência humana. Paes (2004) defende a desoneração tributária dos itens mais representativos das famílias mais pobres, como alimentos, remédios e transporte urbano, os quais respondem por 40% dos gastos destas famílias. Como se vê, a maioria dos autores aponta a seletividade na hora de tributar o consumo como uma solução para diminuir a regressividade, já que, assim, os impostos indiretos não incidiriam de forma tão excessiva sobre os produtos mais consumidos pelas camadas mais pobres da população. O melhor uso do imposto de renda seria um complemento para tornar o sistema mais justo do ponto de vista da equidade.

4 IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS

4.1 BREVE ABORDAGEM HISTÓRICA E ECONÔMICA DO ICMS

Na elaboração da Constituição de 1891, quando da passagem, no Brasil, do regime de império para a república, o tema central no que se referia à estrutura tributária foi o sistema de partilha de receitas entre União, estados e municípios, deixando de lado questões como os efeitos dos impostos e a utilização de novos tributos. Segundo Oliveira (2010), não havia espaço para grandes transformações nesta área, já que a estrutura econômica da recém criada federação não era muito diferente da vigente antes de 1889, mesmo com as mudanças ocorridas na época (como por exemplo o fim da escravidão, a entrada de imigrantes e o aumento do trabalho assalariado), pois a base produtiva do país permanecia a mesma: era uma economia agroexportadora. O mercado interno era pouco desenvolvido, e circulavam na época as idéias liberais de que o Estado deveria ter papel restrito na economia, além de haver também a má lembrança dos impostos excessivos dos períodos anteriores. Esses fatores e ainda a crença geral de que outro tributo já incidia sobre o consumo e a renda fizeram ficar de lado o imposto sobre o consumo, que era até então cobrado sob a forma de dízimo, incidindo sobre mercadorias em geral.

Dessa forma, as receitas vinham principalmente do comércio exterior, através dos impostos sobre importação e exportação. A exploração de tributos sobre a atividade interna começou gradativamente, devido à situação de crise e oscilação econômica interna e externa. Problemas na oferta do café – principal produto exportado – e a Primeira Guerra Mundial foram alguns dos fatores que contribuíram para a contração do produto do país, e com ela veio a queda na arrecadação tributária. O Imposto sobre Consumo (IC), criado ainda no ano de 1891, incidia apenas sobre o fumo, mas foi gradativamente sendo estendido a outros produtos (OLIVEIRA, 2010).

Segundo Oliveira (2010), em 1922 foi criado o Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), que era de competência da União, ainda com base restrita. O IVM surgiu a partir de reivindicações dos comerciantes, principalmente do Rio de Janeiro, que solicitavam ao governo uma espécie de título de crédito relacionado às faturas de compras, um tipo de proteção perante os compradores. O governo concedeu e, em troca, os comerciantes aceitaram o imposto geral sobre as vendas, com alíquota inicial de 0,25%. Também no ano de 1922 foi criado enfim o

Imposto de Renda. A arrecadação destes impostos, no entanto, não foi suficiente para equilibrar as contas do país, deficitárias devido à queda das receitas do comércio exterior, pois o mercado e a renda internos eram ainda muito pequenos. O aumento da base de arrecadação interna começou mesmo na década de 1930, com a diminuição da participação do comércio exterior e desenvolvimento das atividades internas. Nas décadas seguintes, manteve-se a tendência de aumento dos impostos internos na arrecadação fazendária.

Com a Constituição de 1934, iniciaram-se mudanças importantes na estrutura tributária brasileira, tendo destaque os tributos internos sobre produtos. Uma das principais alterações deu-se no âmbito estadual. O IVM, um imposto federal, deu lugar ao Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), que passou a ser de competência dos estados, o que aumentou sua fonte de financiamento. A partir de então, o tributo ganhou importância, pois teve sua base ampliada e sua incidência se estendeu para praticamente todos os produtos. Por outro lado, a cobrança do imposto de exportações – também de competência estadual – teve alíquota limitada em 10% e ficou proibida em transações interestaduais, o que contribuiu ainda mais para que o IVC se tornasse o principal imposto estadual, responsável pela maior parte da receita dos estados. No início do século XX, o imposto sobre exportações respondia por 40% dos recursos estaduais; no começo dos anos 40, já havia caído para menos de 4%, enquanto o IVC chegava a 30% do total da receita tributária dos estados, atingindo 40% em 1946 (VARSANO, 1997a)

Segundo Oliveira (2010), o golpe militar de 1964 tornou possível uma profunda reforma no sistema tributário, após longo período de modificações apenas pontuais. A reforma tributária realizada entre 1965 e 1966 trouxe uma importante alteração para o Imposto sobre Vendas e Consignações. Seu substituto, o ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), foi o primeiro imposto sobre valor agregado no mundo, ao eliminar a cumulatividade:

O antigo imposto estadual que onerava de forma cumulativa as vendas de mercadorias foi substituído por um imposto moderno, não cumulativo, incidente sobre o valor agregado em cada etapa do processo de circulação de bens, que recebeu o nome de Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM). Com essa mudança, o Brasil deu um passo importante no caminho da modernização tributária e transformou-se no primeiro país a adotar essa modalidade de tributação. (REZENDE, 1993, p. 7)

Além disso, na mesma ocasião o ICM teve sua alíquota elevada. Também o sistema de

arrecadação e fiscalização foi modernizado. No caso do ICM, “sua sistemática de registro pelo critério de débito e crédito dificultava, ao contrário do IVC, a sonegação, ao estabelecer uma solidariedade em cadeia dos próprios contribuintes” (OLIVEIRA, 2010, p. 34). Com isso, a arrecadação do ICM tornou-se mais eficiente e, conseqüentemente, maior. Ao mesmo tempo, o governo central não queria interferência dos estados na política fiscal e, para tanto, limitou o poder deles de legislar sobre o ICM. Segundo Magalhães (1996), as alíquotas do imposto eram uniformes em todos as unidades da Federação e também para todos os produtos, serviços e mercadorias que fizessem parte de sua base de cálculo, da mesma forma que eram iguais nas operações intra e interestaduais. Assim, a geração de arrecadação era garantida, mas os estados não podiam usar o tributo como instrumento de política.

A Constituição de 1988 transformou o ICM em um imposto de base ainda maior, tirando da União os impostos sobre energia elétrica, combustíveis e minerais e os impostos sobre transportes rodoviários e serviços de comunicação e integrando-os ao ICM. Surgiu assim o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), o qual reforçou a fonte de financiamento dos estados e aumentou a capacidade de autofinanciamento das políticas estaduais, pois foi concedida aos estados mais autonomia para estabelecer as alíquotas do imposto (OLIVEIRA, 2010). A arrecadação fazendária dos estados aumentou, mas não foi suficiente para que deixassem as dificuldades financeiras para trás, pois ainda tinham dívidas e suas despesas correntes aumentavam (VARSAÑO, 1997a).

Antes de 1988, os estados já utilizavam concessões fiscais ligadas ao ICM como forma de atrair investimentos e gerar empregos, mas foi com a maior autonomia dada pela nova Constituição que tal prática disseminou-se (PIANCASTELLI; PEROBELLI, 1996). Para Tomich e outros (1998), foram criadas duas distorções com o ICMS: as exportações de produtos semielaborados poderiam ser tributadas, e a isenção de incidência sobre insumos da agropecuária foi eliminada.

Em 1996, foi aprovada a Lei Complementar nº 87/96, que regulamenta o ICMS. Varsano (1997b, p. 5) cita como avanços as alterações feitas no tributo: “todos os insumos produtivos gerarão crédito do imposto pago anteriormente pelo adquirente”, o que torna o ICMS mais próximo de um imposto sobre valor adicionado (IVA); o ICMS passou a se assemelhar mais com o IVA tipo consumo (antes era tipo bruto), pois agora os contribuintes podem creditar o imposto pago sobre bens que forem incorporados a seus ativos permanentes; desoneraram-se

as exportações de produtos primários e industrializados semielaborados, adotando o princípio de destino no comércio exterior. A lei complementar, porém, possuía alguns graves problemas, que serão expostos mais adiante na próxima seção.

O projeto da LC 87/96 contava ainda com um reforço para a coibição da guerra fiscal entre os estados, coibição esta que já era prevista em uma lei de 1975. No entanto, alguns governadores opuseram-se ao dispositivo, pois pretendiam continuar utilizando o ICMS para realizar políticas industriais locais:

O Poder Executivo Federal vetou dispositivos da Lei Kandir [LC 87/96] que eram supostamente destinados a enfrentar a “guerra fiscal”, aquela altura já deflagrada entre os Estados. Era a União abdicando do seu papel constitucional de regular o conflito de interesses entre os Estados. Na verdade, a União cedeu às pressões de governadores, especialmente os do Nordeste, que, na falta de uma política nacional industrial e de um projeto de redução de disparidades regionais, preferiam investir na atração de investimentos privados mediante concessão de favores fiscais à revelia do CONFAZ (BORDIN, 2002, p. 3).

Dessa forma, o novo dispositivo foi vetado e, muito embora a concessão de isenções e incentivos ligados ao ICMS já fossem vedados na lei de 1975, os estados continuaram praticando a guerra fiscal na busca por empreendimentos, descumprindo a lei. Recentemente, porém, o Supremo Tribunal Federal derrubou leis de seis estados e do Distrito Federal que cediavam benefícios relacionados ao ICMS, considerando-as inconstitucionais (GALLUCCI, 2011). Para que um estado conceda incentivos baseados no referido imposto, é necessário que haja antes um convênio entre todas as unidades da federação, o que não havia ocorrido nos casos julgados pelo STF, indicando que a guerra fiscal pode ser evitada, contanto que se cumpra o que já está na Constituição.

4.2 ESTRUTURA E CARACTERIZAÇÃO DO ICMS

O ICMS incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, incluídas as operações e prestações de serviços iniciadas no exterior e a importação de produtos destinados ao consumo ou para integrar ativo fixo (HARADA, 1998). A Constituição Federal (BRASIL, 2005) determina os incisos que disciplinam o ICMS no Parágrafo 2º do Artigo 155, dos quais podem-se destacar: a) Será não-cumulativo, devendo haver compensação, por parte do estado

ou Distrito Federal, do imposto incidente anteriormente em determinada operação ou prestação de serviço; b) Quando houver isenção ou não-incidência do imposto, não haverá crédito para compensação do montante devido nas operações anteriores e haverá anulação do crédito relativo às operações seguintes; c) Poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; d) As alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, serão estabelecidas pelo Senado Federal; e) O Senado Federal pode estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas e também fixar alíquotas máximas nas mesmas operações; f) Alíquotas internas não poderão ser inferiores às previstas para operações interestaduais; g) O ICMS não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos; h) As alíquotas serão definidas mediante deliberação dos estados e Distrito Federal.

Faria (2008) conta pelo menos 5 impostos diferentes sob o nome de ICMS: imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, imposto sobre serviços de comunicação, imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica e imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Para o autor, juntar tributos distintos em um só imposto pode causar confusões, pois o ICMS alcança, dessa forma, diferentes impactos econômicos. De qualquer maneira, como estão sob a forma de um único imposto, todas estas tributações devem obedecer aos mesmos princípios, com destaque para o da não-cumulatividade.

Harada (1998) aponta problemas graves na regulamentação do imposto, indicando ocorrer inclusive inconstitucionalidades, como no caso da tributação da mercadoria importada por pessoa física para uso próprio, pois o ICMS tem natureza mercantil, e portanto não deveria incidir nesse caso, da mesma forma que seria inconstitucional definir como contribuinte a pessoa física que importa mercadoria do exterior sem habitualidade.

Para Harada (1998, p. 251), “o ICMS, atualmente, é um dos impostos mais complexos, complicados e de difícil operacionalização.” Por conter 27 diferentes legislações, pois cada unidade da Federação tem suas normas de aplicação e situações especiais, existe muita dificuldade em estimar a carga tributária do imposto sobre os gastos das famílias para todo o

Brasil (MAGALHÃES *et al.*, 2001). Afirmam Varsano e outros (1998) que a Lei Complementar 87/96 melhorou a qualidade do tributo, que ao longo do tempo vinha perdendo as características de um imposto sobre valor adicionado de qualidade, mas admite que sua legislação tornou-se cada vez mais complicada, o que impede até um contribuinte de entender e cumprir suas regras integralmente.

Uma das confusões acontece devido às diferenças entre alíquotas internas e interestaduais e também no uso de princípios diferentes: o da origem nas operações interestaduais e o de destino no caso de comércio exterior. A utilização do princípio da origem nas operações interestaduais afasta o ICMS de um imposto sobre consumo e o transforma em tributo misto, pois ele incide sobre consumo e também sobre produção. Quando as operações ocorrem totalmente dentro do estado, da produção ao consumo, a arrecadação relativa a elas fica para a própria unidade federativa. Já no caso de transações interestaduais, por causa do princípio da origem, a arrecadação se divide entre o estado produtor e o estado consumidor, sendo que a maior parte do montante arrecadado vai para o estado onde foi feita a produção (PAES, 2007). Por esse motivo, os estados buscam atrair investimentos industriais para aumentar sua produção, não apenas para gerar empregos e renda, mas também para incrementar sua arrecadação de ICMS. Apesar de, sob a ótica nacional, o ICMS ser um imposto sobre consumo, para os estados acaba sendo um imposto sobre a produção, o que provoca a chamada guerra fiscal. Por isso,

em certa medida, a situação extremamente desfavorável em termos de disponibilidade de recursos estaduais per capita da maioria dos Estados menos desenvolvidos decorre da adoção do princípio da origem na tributação do ICMS nas transações interestaduais (PAES, 2007, p. 2).

Dessa forma, os estados produtores são beneficiados pela tributação baseada na origem, em detrimento dos estados consumidores, que transferem arrecadação para eles.

Sobre a alíquota propriamente dita, o padrão é de 17% na maioria dos estados, e de 18% em alguns deles, sendo que, para determinados produtos ou serviços, a alíquota pode aumentar ou diminuir, como por exemplo no caso de bebidas e combustíveis e no caso de alimentos e livros, respectivamente. Em muitos estados, os componentes da cesta básica possuem alíquotas menores. No entanto, segundo a Constituição Federal, as alíquotas internas do ICMS não podem ser menores que as interestaduais – a não ser que sejam aprovadas por

convênio entre os estados. Logo, produtos da cesta básica não podem ter alíquota inferior à menor alíquota interestadual, que é de 7%, sendo que alguns estados utilizam 12%, principalmente os mais pobres (PAES, 2007). Para Tomich (1998), as duas alíquotas são muito altas para alimentos essenciais, especialmente ao se considerar o fato de que os estados menos desenvolvidos tributam em 12% estes produtos. Como os alimentos da cesta básica tem muito peso no consumo das famílias mais pobres, o ICMS assume assim um caráter ainda mais regressivo.

No caso de comércio interestadual, as alíquotas, definidas por resolução do Senado, variam, dependendo do local de saída e do local de entrada, dividindo-se o imposto recolhido entre os dois estados envolvidos na transação. Para incentivar o desenvolvimento de regiões menos favorecidas, quando o estado produtor for o Espírito Santo ou da região Nordeste, Norte ou Centro-Oeste, dos 17% recolhidos, 12% ficam no estado de origem e o restante, 5%, vão para o estado consumidor. Se o produto sair do Sul ou Sudeste (exceto Espírito Santo) com destino às regiões menos desenvolvidas, 7% ficam no estado produtor e os 10% restantes vão para o estado de destino. Esse sistema utiliza o princípio misto de tributação que caracteriza o ICMS atualmente (PAES, 2007).

4.3 ARRECADAÇÃO DE ICMS NO ESTADO DA BAHIA E NO BRASIL

O ICMS é o imposto que mais gera receita no país. Em 2008, respondeu por 20,7% da carga tributária bruta brasileira, o que correspondeu a 7,2% do PIB. Para efeito de comparação, o segundo imposto mais importante, o que incide sobre as rendas, foi responsável por 18,1% da receita fazendária, ou 6,3% do PIB do mesmo ano (IBGE, 2011a). Em 1995, o ICMS chegava a 6,8% do PIB, sofrendo queda nos anos seguintes, até atingir 6,2% em 1998. Essa queda se explica pela implementação da Lei Complementar 87/96, de setembro de 1996, que desonerou as exportações e, conseqüentemente, reduziu a receita do imposto. Em 2000, a participação do tributo no PIB teve um expressivo aumento, subindo de 6,3% do ano anterior para 6,9%, justificado pela retomada do crescimento econômico do país. Em 2001, porém, com a crise energética, a tendência de aumento foi interrompida, mas não houve redução, devido à elevação no preço do petróleo, à expansão da telefonia e de um pequeno crescimento do PIB. Apenas em 2004 o ICMS viu sua participação voltar a crescer, acompanhando o dinamismo econômico do país (RIBEIRO, 2010).

No estado da Bahia, a arrecadação de ICMS alcançou o total de R\$ 11,79 bilhões em 2010, a maior em toda a sua série histórica, um reflexo da recuperação da economia baiana após a crise mundial iniciada em 2008 e também das medidas de melhorias na fiscalização e na política tributária, reduzindo assim a sonegação e majorando a receita. Em 2009, a arrecadação de ICMS no estado foi de R\$ 9,85 bilhões, o que significa um aumento de quase 20% na receita em 2010 (BAHIA, 2011a).

No Brasil, o total de receita proveniente do ICMS no ano de 2010 foi de aproximadamente R\$ 270 bilhões. Mesmo com a resolução do Senado determinando alíquotas interestaduais favoráveis aos estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, o contraste entre as receitas dos estados ainda é grande. A maior parte da arrecadação ficou com a região Sudeste, num total de 55,2% de participação, sendo 34,1% do estado de São Paulo. Os nove estados do Nordeste, por outro lado, receberam, juntos, 15,1% do total de ICMS arrecadado no país. A Bahia ficou com 4,5%, a maior participação entre os estados nordestinos (CONFAZ, 2011). Segundo o Relatório de Observação do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (BRASIL, 2011b), parte dessa discrepância entre as regiões deve-se ao caráter híbrido do ICMS, que tributa na origem também. Como a produção costuma ser mais regionalmente concentrada do que o consumo, os estados produtores acabam sendo beneficiados com a cobrança na origem.

4.4 CONTEXTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL COM ENFOQUE NO ICMS

A proposta de reforma tributária em discussão atualmente, no que diz respeito ao ICMS, tem foco na questão federativa, com o objetivo de por fim à guerra fiscal entre os estados. Os impactos da reforma sobre desigualdade de renda e pobreza são pouco discutidos. A proposta atual gira em torno da adoção do princípio do destino nas operações interestaduais, o que faria do ICMS um imposto sobre consumo, e não mais sobre produção, pois a arrecadação se daria no estado consumidor (destino).

Vários autores apontam o princípio do destino como ideal para o imposto sobre valor agregado – no caso do Brasil, o ICMS –, o que praticamente elimina as alíquotas interestaduais. Dessa forma, não importa de onde venha o produto, se do próprio estado, de outro, ou do exterior, o imposto será recolhido no destino, ou seja, no estado consumidor. Da mesma maneira, o estado não poderá cobrar ICMS sobre bens produzidos em seu território

que se destinem ao consumo fora dele. Este sistema restringe fortemente a guerra fiscal, já que, assim, os estados não poderiam mais conceder incentivos baseados no ICMS às empresas que produzam bens destinados a outras unidades da federação ou à exportação. Só seria possível atrair empreendimentos que produzissem para vender dentro do estado. As principais vantagens apontadas na adoção do princípio do destino são listadas por Varsano (1997b, p. 18):

(i) elimina a injusta redistribuição de receita entre estados que hoje existe quando uma saída tributada de mercadoria para outro estado é seguida de uma saída isenta (ou de nenhuma), caso em que um estado arrecada e outro concede o crédito de imposto; [...] (iii) promove profunda alteração na distribuição dos recursos fiscais estaduais em favor dos estados importadores líquidos em comércio interestadual, que vêm a ser os mais pobres.

Um dos empecilhos apontados pelo autor para o uso do destino como parâmetro do ICMS é a terceira dessas vantagens, que torna-se desvantagem para os estados exportadores líquidos, que seriam os maiores perdedores, já que recolhem montante expressivo de imposto sobre produção. Estes estados são em pequeno número, mas são importantes econômica e politicamente, como por exemplo o estado de São Paulo, que perderia em torno de 10% de sua arrecadação nesse caso. Segundo cálculos de Paes (2007), São Paulo perderia quase R\$ 1,4 bilhão de receita. Os beneficiados seriam os estados consumidores, que, em sua maioria, são estados menos desenvolvidos, apesar de conter alguns dos mais desenvolvidos também. Em números absolutos, o Rio de Janeiro teria o maior incremento em sua arrecadação, quase R\$ 1 bilhão. Já o Piauí teria o maior acréscimo relativo, 37%. A solução para mitigar os efeitos prejudiciais sobre os estados produtores seria a redução gradativa da alíquota interestadual ao longo dos anos, até atingir zero, além do apoio do governo federal. Com mais recursos, os estados mais pobres poderiam investir no seu desenvolvimento, reduzindo as desigualdades regionais. Além disso, desenharia-se um sistema tributário mais eficiente (PAES, 2007).

Outro problema no princípio do destino é que ele poderia estimular a sonegação fiscal, quando o contribuinte simula uma operação interestadual para evadir do imposto, quando na verdade a operação é interna. Varsano (1997b) aponta a transformação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do ICMS em um único imposto semelhante ao segundo, de competência federal e estadual. O novo imposto contaria com mecanismo de mitigação da sonegação.

Apesar de o foco do debate da reforma do ICMS ser na questão federativa, visando ao fim da guerra fiscal, o princípio do destino tem impacto que beneficia o combate à desigualdade de renda e à pobreza. Segundo Varsano (1997b, p. 18), a incidência do ICMS no destino “possibilita a isenção (ou redução da alíquota) de produtos cujo consumo tem peso importante nos orçamentos das famílias mais pobres, sem causar danos maiores à arrecadação de estados que tenham produção fortemente concentrada naqueles bens”. A questão da desoneração do ICMS sobre produtos como alimentos não faz parte da pauta da reforma tributária discutida atualmente, mas é defendida por muitos autores como forma de reduzir a regressividade da carga tributária, diminuindo as desigualdades sociais.

Para Vianna e outros (2000), a mudança mais importante deve acontecer nas alíquotas sobre produtos essenciais e que tenham mais peso nos gastos das famílias mais pobres, a exemplo dos alimentos que compõem a cesta básica e dos medicamentos. Os autores sugerem a redução ou mesmo isenção do ICMS nesses itens, como ocorre na União Européia e nos Estados Unidos. Os estados americanos, em sua maioria, não tributam alimentos, e os que tributam tem alíquota reduzida. Magalhães e outros (2001) estimaram carga fiscal média de 14,1% sobre alimentos nas grandes regiões brasileiras, mas deve-se atentar ainda ao fato de que a carga do ICMS pode ter sido subestimada nos cálculos:

Não se considerou a possibilidade de alguma cumulatividade na incidência do ICMS sobre os produtos alimentares. Nas atuais condições de vigência desse tributo, em que se concedem isenções em etapas intermediárias do processo produtivo e em que há uma mistura entre os princípios de origem e destino no método de cobrança, esse tributo, na prática, incide em muitos casos de forma cumulativa (MAGALHÃES *et al.*, 2001, p. 21).

Mesmo considerando a carga média de 14,1%, como os gastos das famílias de menor renda são mais concentrados nos alimentos, a tributação mostra-se excessiva. No Brasil, a carga tributária é baseada principalmente nos impostos indiretos, o que torna difícil buscar uma melhoria na distribuição de renda do país. Em simulação de isenção de impostos indiretos sobre alimentos, porém, Magalhães e outros (2001) encontraram resultados que mostram que os maiores ganhos de renda ocorreriam nas famílias mais pobres, indicando que a isenção tributária nos alimentos pode constituir uma política pública de redução de pobreza e de desigualdade social.

A diversidade de legislações de ICMS entre os estados e a existência de alíquotas

interestaduais é um empecilho à possibilidade de maior desoneração tributária em produtos essenciais. A desoneração de alimentos poderia provocar, por exemplo, para um estado produtor destes itens, expressiva queda de arrecadação. Por outro lado, a legislação proíbe que a alíquota interna seja inferior à interestadual, o que praticamente impede um estado de isentar produtos que considerar convenientes, salvo em decisão do convênio entre todos os estados. Nesse ponto, a adoção do princípio do destino, que aparentemente é voltada apenas para a questão da guerra fiscal, seria benéfica também para a implantação de políticas de desoneração de produtos essenciais, reduzindo a regressividade dos impostos indiretos.

5 INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A RENDA FAMILIAR NO ESTADO DA BAHIA – RESULTADOS E DISCUSSÕES

5.1 CÁLCULO DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS CESTAS DE CONSUMO DAS FAMÍLIAS BAIANAS

Para calcular a quantidade de ICMS que incide sobre a renda das famílias baianas, foi necessário primeiro obter as alíquotas referentes aos itens que fazem parte das suas cestas de consumo. As despesas das famílias foram obtidas na Pesquisa de Orçamentos Familiares 2008/2009 do IBGE (IBGE, 2011b), que descreve a composição orçamentária doméstica de cada classe de rendimento da população, juntamente com o valor gasto nela. A partir dessa estrutura, pesquisou-se quais produtos e serviços são tributados pelo referido imposto, utilizando o regulamento do ICMS do estado da Bahia (BAHIA, 2011b), e quais são as alíquotas referentes.

O conjunto de despesas descrito pela POF engloba gastos que não são tributáveis pelo ICMS, como água, esgoto e condomínio (que na verdade são taxas), aluguel, serviços pessoais como cabeleireiro e manicure, gastos com assistência médica como plano de saúde e hospitalização, despesas com escola, faculdade e cursos em geral, entre outros. Estes itens foram excluídos dos cálculos. Dos tipos de consumo restantes, o mais detalhado é o da alimentação, o que é bastante útil para este trabalho, pois os alimentos possuem várias alíquotas diferentes.

A tabela 1 contém a lista de produtos alimentícios e suas respectivas alíquotas de ICMS. Os produtos arroz, feijão, macarrão, farinha de mandioca, fubá e sal, que compõem a cesta básica, são tributados em 7%. Os grupos com isenção do imposto são as verduras e legumes, tubérculos e raízes, frutas em geral e ovos de galinha. Os produtos restantes tem alíquota de 17%, que é a alíquota padrão para o estado da Bahia, exceto as bebidas alcoólicas, que são tributadas em 25%.

Os outros grupos de despesa são habitação, vestuário, transporte, higiene e cuidados pessoais, medicamentos, educação, recreação e cultura e fumo. As maiores alíquotas fazem parte do grupo de habitação, pois a energia elétrica e os gastos com telecomunicações (incluídos internet e televisão por assinatura) são tributados em 25% pelo ICMS. Também tem incidência de 25% os combustíveis automotivos, perfumes e produtos para cabelo e o fumo.

Tabela 1 – Alíquotas de ICMS sobre alimentos no estado da Bahia (em %)

Tipo de alimento	Alíquota (%)	Tipo de alimento	Alíquota (%)
Alimentação		Panificados	17
Arroz, feijão	7	Óleos e gorduras	17
Outros cereais, leguminosas e oleaginosas	17	Café moído, refrigerantes, bebidas não alcoólicas	17
Macarrão, farinha de mandioca, fubá	7	Cervejas, chopes e outras bebidas alcoólicas	25
Outras farinhas, féculas e massas	17	Condimentos	17
Tubérculos e raízes em geral	0	Sal	7
Açúcares e derivados	17	Alimentos preparados	17
Legumes e verduras em geral	0	Alimentação fora do domicílio	
Frutas em geral	0	Geral	17
Carnes, vísceras e pescados	17	Bebidas alcoólicas em geral	25
Aves	17		
Ovos de galinha	0		
Leites e derivados	17		

Fontes: BAHIA, 2011b; FISCOSOFT, 2011; IBGE, 2011b. Elaboração própria.

A aquisição de veículos em geral é tributada em 12% e livros e periódicos tem isenção. Os produtos e serviços restantes tem alíquota padrão de 17%. Alguns itens possuem base de cálculo reduzida, mas pela impossibilidade de calcular a alíquota efetiva desses produtos, optou-se por utilizar apenas as alíquotas específicas e a padrão neste trabalho (Tabela 2).

Tabela 2 – Alíquotas de ICMS por tipos de consumo no estado da Bahia (em %)

Tipo de consumo	Alíquota (%)	Tipo de consumo	Alíquota (%)
Habitação		Higiene e cuidados pessoais	
Energia elétrica	25	Perfume	25
Telefones fixo e celular	25	Produtos para cabelo	25
Pacotes de telefone, TV por assinatura e internet	25	Sabonete	17
Gás doméstico	17	Instrumentos e produtos de uso pessoal	17
Artigos e manutenção do lar	17	Remédios	17
Vestuário		Educação, recreação e cultura	
Roupas	17	Brinquedos e jogos	17
Calçados e apetrechos	17	Artigos escolares	17
Jóias e bijuterias	17	Celular e acessórios	17
Tecidos e armarinho	17	Livros didáticos, não didáticos, periódicos	0
Transporte		Fumo	25
Combustíveis	25		
Manutenção e acessórios	17		
Aquisição de veículos	12		
Outros	17		

Fontes: BAHIA, 2011b; FISCOSOFT, 2011; IBGE, 2011b. Elaboração própria.

Após a seleção das alíquotas respectivas, calculou-se a sua incidência sobre cada um dos itens das cestas de consumo relatadas pela POF, para obter o montante de ICMS gasto por cada estrato de renda. Os resultados obtidos constam da tabela 3.

Tabela 3 – Montante de ICMS pago pelas famílias, segundo tipos de consumo e classes de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar no estado da Bahia (em R\$)

Tipos de consumo	Classes de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar (em R\$)						
	Até 830	Mais de 830 a 1.245	Mais de 1.245 a 2.490	Mais de 2.490 a 4.150	Mais de 4.150 a 6.225	Mais de 6.225 a 10.375	Mais de 10.375
Total	78,35	125,58	185,69	331,37	474,79	743,94	1.159,81
Alimentação	31,84	45,84	62,48	80,04	111,06	170,92	181,98
Habitação	22,04	34,80	51,20	93,66	138,54	180,41	287,80
Vestuário	6,74	11,71	17,91	31,70	39,21	50,73	72,90
Transporte	6,31	14,18	25,62	86,75	137,91	284,82	553,32
Higiene e cuidados pessoais	4,91	7,13	11,31	16,12	20,29	22,44	27,33
Remédios	4,41	8,82	12,83	16,21	18,20	24,01	23,60
Educação, recreação e cultura	1,10	2,04	3,05	5,03	7,19	7,92	9,69
Fumo	1,00	1,06	1,29	1,86	2,39	2,69	3,19

Fontes: IBGE, 2011b; Tabelas 1 e 2. Elaboração própria.

Através da média de consumo das famílias baianas de diferentes classes de renda, é possível encontrar as médias de gastos monetários com ICMS para cada faixa de rendimento. Pode-se observar que, nas classes com renda até R\$2.490, os maiores gastos com ICMS são com alimentação, seguida pela habitação. Já nos estratos com renda acima de R\$ 2.490, os maiores gastos com o imposto são os de transporte e habitação, seguidos pela alimentação. Para as famílias baianas que ganham acima de R\$ 2.490, os gastos com ICMS sobre o grupo transporte são bem maiores, possivelmente devido à tributação mais alta sobre combustíveis automotivos (25%), indicando que essas faixas de renda possuem veículo, o que faz com que o maior montante de seu gasto com ICMS seja destinado aos combustíveis.

O gasto de R\$ 78,35 em ICMS por parte do estrato mais pobre mostra que essa faixa gasta, no mínimo, cerca de 10% de sua renda bruta com o imposto. Já a classe mais rica, com rendimento familiar acima de R\$ 10.375, gasta no máximo cerca de 10% de sua renda com ICMS, o que é um indicativo de regressividade. Porém, para saber se impostos diretos compensam a regressividade do ICMS, é preciso calcular a relação entre montante do imposto

e a renda disponível das famílias, o que é feito na próxima seção.

5.2 CÁLCULO DA RELAÇÃO ENTRE GASTOS COM ICMS E RENDA DISPONÍVEL DAS FAMÍLIAS BAIANAS

Para calcular a regressividade de um imposto indireto como o ICMS e também para aferir se os impostos diretos são progressivos o suficiente, o ideal é que se utilize a renda disponível como parâmetro. A POF fornece os rendimentos brutos, e como parte das despesas estão os impostos diretos e contribuições previdenciárias. Para obter a renda disponível, foram subtraídos das faixas de renda, portanto, os gastos com impostos e contribuições. Devido à impossibilidade de se fazer uma média para o último estrato de renda, mas para não perder os dados para comparação, calculou-se apenas o percentual de ICMS máximo que essas famílias dispõem. A relação entre o montante gasto com ICMS e a renda disponível consta da tabela 4.

Tabela 4 – Relação entre ICMS e renda disponível, segundo tipos de consumo e classes de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar no estado da Bahia (em %)

Tipos de consumo	Classes de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar (em R\$)						
	Até 830	Mais de 830 a 1.245	Mais de 1.245 a 2.490	Mais de 2.490 a 4.150	Mais de 4.150 a 6.225	Mais de 6.225 a 10.375	Mais de 10.375
Total	19,19	12,38	10,28	10,62	9,92	9,80	11,16 ¹
Alimentação	7,80	4,52	3,46	2,56	2,32	2,25	1,75 ¹
Habitação	5,40	3,43	2,83	3,00	2,90	2,37	2,77 ¹
Vestuário	1,65	1,16	0,99	1,02	0,82	0,67	0,70 ¹
Transporte	1,55	1,40	1,42	2,78	2,88	3,75	5,33 ¹
Higiene e cuidados pessoais	1,20	0,70	0,63	0,52	0,42	0,30	0,26 ¹
Remédios	1,08	0,87	0,71	0,52	0,38	0,32	0,23 ¹
Educação, recreação e cultura	0,27	0,20	0,17	0,16	0,15	0,10	0,09 ¹
Fumo	0,24	0,10	0,07	0,06	0,05	0,04	0,03 ¹

Fontes: IBGE, 2011b; Tabelas 1 e 2. Elaboração própria.

¹ Percentual máximo para esta classe de renda.

De acordo com os resultados obtidos, o ICMS apresenta regressividade em alguns tipos de despesa. O grupo de consumo que tem essa característica mais acentuada é o da alimentação,

no qual as famílias mais pobres dispõem em média 7,8% de sua renda disponível com ICMS, enquanto as famílias que ganham acima de R\$ 10.375 gastam, no máximo, apenas 1,75%, quase 5 vezes menos. Esse dados indicam que as isenções e reduções de alíquotas de ICMS sobre alimentos ainda não é suficiente para reduzir a regressividade. Segundo a tabela 1, os artigos com isenção englobam principalmente os hortifrutigranjeiros, mas não contemplam outros artigos essenciais. Os produtos com alíquota reduzida a 7%, como feijão e arroz, ainda tem tributação alta. É importante notar que a alimentação fora do domicílio tem maior participação perante os gastos totais entre as classes de maiores rendimentos (IBGE, 2011b), o que poderia fazer com que estas famílias gastassem mais ICMS proporcionalmente, já que as refeições fora de casa são tributadas em 17%. No entanto, mesmo com progressividade neste item, o resultado total com alimentação ainda é excessivamente regressivo.

No grupo de gastos com habitação, o ICMS também demonstrou regressividade, porém com menor grau do que na alimentação. Na verdade, a diferença maior acontece entre as duas camadas mais pobres e as restantes, pois, entre as famílias com rendimento acima de R\$ 1.245, a parcela de ICMS gasta com habitação se situa entre 2,37 e 3%, enquanto nas famílias com rendimento inferior a esse valor, o gasto médio fica entre 3,42 e 5,4%, os maiores percentuais entre todas as classes de renda. Nos dados detalhados sobre os gastos com habitação (IBGE, 2011b), a relação entre despesa com energia elétrica e despesa total diminui à medida que as famílias tem maior rendimento, indicando um forte grau de regressividade neste item, efeito aumentado pela alta alíquota de ICMS incidente sobre energia, de 25%. Despesas com telefone fixo, que também são tributados em 25%, tem maior participação entre as faixas médias de rendimento.

Outros grupos de consumo, com exceção do transporte, apesar de terem menos peso no total se comparados isoladamente, são também regressivos e tem um percentual considerável quando somados. Os gastos com ICMS no vestuário são duas vezes maiores na camada mais pobre do que na faixa mais rica da população baiana. No grupo de higiene e cuidados pessoais, essa relação chega a quase 5 vezes, assim como nos remédios. A parcela da renda disponível que a faixa menos abastada dispense com ICMS sobre educação, recreação e cultura é 3 vezes maior que a gasta pela camada mais rica, e 8 vezes maior no grupo fumo.

O único grupo de consumo em que o ICMS se apresentou progressivo foi o de transporte.

Essa situação ocorre provavelmente porque os dispêndios das famílias que ganham acima de R\$ 10.375 são maiores com combustíveis automotivos e aquisição de veículos, enquanto as famílias com renda de até R\$ 1.245 gastam mais com transporte público, que não sofre tributação do ICMS. Como o ICMS tem alíquota de 25% sobre combustíveis e 12% sobre veículos, o imposto acaba adquirindo caráter progressivo neste grupo: o percentual da renda disponível gasto com ICMS em transportes chega a ser mais que o triplo entre as classe mais abastadas do que nos estratos mais pobres da população.

No total, porém, a soma das participações de todos os grupos de consumo caracteriza o ICMS baiano com regressivo, sendo que o grau acentua-se na camada mais pobre da população, pois este estrato destina, em média, 19,19% de sua renda disponível com ICMS, enquanto o estrato mais rico gasta, no máximo, 11,16%, quase metade. Entre as classes médias a altas de rendimento, a regressividade não é muito acentuada, ficando em torno de 9 a 11% a relação entre ICMS gasto e renda disponível. Os estratos mais prejudicados pela regressividade são, portanto, os das famílias que recebem até R\$ 1.245, e a situação mais extrema é a das famílias que tem rendimento de até R\$ 830.

Os principais grupos de consumo que causam a regressividade do ICMS são alimentação e habitação. No caso da alimentação, ainda existem muitos produtos de cesta básica com alíquota de 17%, e mesmo os que tem alíquota de 7% poderiam ter sua tributação reduzida, para que as classes mais pobres tenham mais acesso aos bens essenciais. Na habitação, o gasto que mais chama atenção é o de energia elétrica, um bem essencial, mas sobre o qual incide a tarifa mais alta, de 25%, causando também regressividade, já que as famílias mais pobres gastam maior percentual de sua renda com energia do que as mais ricas. Dos outros grupos de despesa, o de remédios é o mais preocupante, pois contempla itens também essenciais, que apesar disso recebem tributação padrão, e apresenta alta regressividade para um conjunto de bens que não podem ser considerados supérfluos, e sim de primeira necessidade.

Os resultados encontrados neste trabalho são consistentes com os de Magalhães e outros (2001), que verificaram acentuada regressividade dos principais impostos indiretos (ICMS e PIS/Cofins) sobre a cesta básica em Salvador, obtendo um grau mais elevado, possivelmente devido ao uso da cesta básica como referência, visto que os produtos contidos nela representam mais peso nas faixas mais pobres da população. Em outras capitais, os autores

também obtiveram regressividade, porém com variações: os graus mais altos estavam em Fortaleza, Belém, Brasília e Salvador, nesta ordem. Os melhores resultados foram de São Paulo, Goiânia e Belo Horizonte. Também Vianna e outros (1996) verificaram regressividade em diversas regiões metropolitanas do país, especialmente no grupo alimentação, e com exceção apenas do item veículos, resultado semelhante ao deste trabalho.

Com os dados obtidos, pode-se dizer que, de maneira geral, o ICMS no estado da Bahia é regressivo de maneira a prejudicar o princípio da capacidade contributiva, pois recolher dos mais pobres cerca de 20% de sua renda disponível com um único imposto é comprometer uma parte muito grande de seu sustento, enquanto os mais ricos dispõem metade disso com ICMS. É provável que a progressividade dos impostos diretos não compense tal distorção, já que estes foram subtraídos da renda antes de calcular-se o percentual de ICMS pago pelas famílias. Como a regressividade se apresentou alta nas despesas mais essenciais, como alimentação, habitação e medicamentos, pode-se concluir que o ICMS não respeita os princípios de justiça fiscal, por suas alíquotas reduzidas e isenções não serem suficientes para adequar o imposto à capacidade contributiva e à essencialidade, e também por tributar excessivamente serviços como o de fornecimento de energia elétrica. Dessa maneira, o ICMS, na Bahia, piora a distribuição de renda, ao tributar mais os mais pobres e menos os mais ricos, aumentando a desigualdade social.

É necessário ressaltar que o procedimento de cálculo previsto para o ICMS na legislação contribui para que sua alíquota efetiva seja maior que a definida na lei, devido ao cálculo “por dentro”. Este método transfere o valor do imposto para o preço final da mercadoria de forma majorada, privilegiando a função arrecadatória em detrimento da justiça fiscal.

A solução para reduzir a regressividade do ICMS seria, principalmente, reduzir ou isentar do tributo mais produtos alimentícios, ampliando a cesta básica livre do imposto, além da revisão da alíquota sobre energia elétrica e sobre medicamentos. Existem dois empecilhos no que diz respeito a essas opções. Primeiro, o ICMS é o principal imposto estadual, responsável pela maior parte da arrecadação dos estados – representou 86,6% da receita tributária baiana em 2010 (BAHIA, 2011a). Essa característica faz que qualquer redução em sua base seja indesejável pelos estados. Seria necessário reduzir alíquotas gradativamente, ou então com algum sistema de compensação por parte da União – uma possibilidade é fazer mais uso do imposto sobre rendimentos, ou aumentar alíquotas sobre produtos supérfluos.

O outro impedimento é o sistema misto de princípios na aplicação do ICMS para operações interestaduais, que utiliza origem e destino. A lei impede que alíquotas internas sejam inferiores à menor alíquota interestadual (salvo quando resolvido em convênio entre todos os estados e o Distrito Federal), o que impede que o estado da Bahia, por exemplo, resolva reduzir unilateralmente a tributação sobre um produto qualquer. A reforma tributária em debate atualmente não discute sobre regressividade nem desoneração do ICMS para os mais pobres, mas é focada na adoção do princípio do destino, o que praticamente eliminaria as alíquotas interestaduais, permitindo que os estados façam reduções ou isenções no imposto com mais liberdade, beneficiando as populações das unidades federativas mais pobres. Assim, apesar de não contemplar a regressividade propriamente dita, a atual proposta de reforma, se aprovada, pode contribuir para a redução dessa característica indesejável do ICMS.

6 CONCLUSÕES

A partir dos resultados encontrados, verificou-se que o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços no estado da Bahia é predominantemente regressivo, especialmente em áreas de despesas essenciais, como alimentação e habitação, o que é social e economicamente indesejável, visto que impostos excessivamente regressivos ferem os princípios de justiça fiscal, como a capacidade contributiva e a essencialidade, adquirindo até caráter confiscatório.

Os principais indicativos de que o ICMS tem alto grau de regressividade apoiam-se no fato de o imposto tributar acentuadamente os itens mais consumidos pelas populações mais pobres do estado, tais como alimentos da cesta básica (que, apesar de reduções de alíquotas e isenções em vários produtos, ainda recolhem um montante alto de ICMS das famílias de menor renda). Uma questão que precisa ser verificada e não foi contemplada neste trabalho é se as isenções e reduções na tributação são realmente repassadas ao consumidor final. Além disso, devido às várias etapas de produção e à complexidade de aplicação do ICMS, pode ocorrer cumulatividade do imposto sobre diversos produtos, aumentando ainda mais as alíquotas efetivas que o consumidor paga.

Os números verificados nesta monografia são condizentes com os resultados encontrados por autores aqui referenciados, confirmando mais uma vez a presença da regressividade em grau elevado na carga tributária do estado da Bahia.

As soluções para melhorar a qualidade da carga tributária através do ICMS passam pela desoneração de determinados grupos de bens e serviços e também pela simplificação de seu sistema, tão complicado e de difícil operacionalização. Espera-se que a adoção do destino prevista na reforma tributária em questão atualmente seja o primeiro passo para mais mudanças no ICMS, reduzindo seus defeitos e aumentando suas qualidades, para que respeite o princípio constitucional de capacidade contributiva e sirva para melhorar a distribuição de renda e reduzir a desigualdade social na Bahia e no Brasil.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12^a ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BORDIN, Luís Carlos Vitali. **A reforma tributária, o ICMS e o pacto federativo**. 2002. Disponível em <http://dc123.4shared.com/download/52873873/1a18fa6e/Vitali_Bordin_Reforma_ICMS.PDF>. Acesso em: 20 nov. 2010.
- BAHIA. Secretaria da Fazenda. **Demonstrações contábeis consolidadas do Estado – exercício de 2010**. Salvador, 2011a.
- BAHIA. Secretaria da Fazenda. **Índice alfabético e remissivo do regulamento do ICMS de 1997**. Disponível em <<http://www.sefaz.ba.gov.br>>. Acesso em: 6 jun. 2011b.
- BRASIL. **Constituição da república federativa do Brasil (1998)**. Emenda constitucional n. 45, de 8 de dezembro de 2004. Organizadores Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz do Santos Windt e Livia Céspedes. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BRASIL. Receita Federal. Ministério da Fazenda. **Alíquotas do imposto sobre a renda retido na fonte**. 2011a. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/contribfont.htm>>. Acesso em: 23 mai. 2011.
- BRASIL. Conselho de desenvolvimento econômico e social. Presidência da República. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional – Relatório de Observação n. 2**. 2^a ed. Brasília, 2011b.
- BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Comissão Técnica Permanente do ICMS – COTEPE. **Boletim do ICMS e demais impostos estaduais**. 2011c. Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim>>. Acesso em: 4 jun. 2011.
- CARRERA-FERNANDEZ, José. **Curso básico de microeconomia**. Salvador: EDUFBA, 2001.
- FARIA, Luis Carlos Silva de. **Substituição tributária do ICMS – Injusta imposição confiscatória**. 2^a ed. Curitiba: Juruá, 2008.
- FISCOSOFT ONLINE. **ICMS/BA – Alíquotas**. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br>>. Acesso em 14 mai. 2011.
- GALLUCCI, Mariângela. STF condena 6 Estados e DF que favoreciam guerra fiscal. **Estado de São Paulo**. São Paulo: 1 jun. 2011. Disponível em <<http://www.economia.estadao.com.br>>. Acesso em: 3 jun. 2011.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 4^a ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- IBGE. **Sistema de contas nacionais – Brasil 2004-2008 – Tabelas Sinóticas**. 2011a. Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/contasnacionais/2008/default.shtm>>.

Acesso em: 9 mar. 2011.

IBGE. **Pesquisa de orçamentos familiares 2008-2009**: Tabelas completas. 2011b.

Disponível em <http://www.ibge.gov.br/home/xml/pof_2008_2009.shtm>. Acesso em: 5 mar. 2011.

KHAIR, Amir. **Prioridade à justiça tributária**. 2008. Disponível em

<<http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair220408.pdf>>. Acesso em: 23 mai. 2011.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação equitativa. **Ensaio FEE**. Porto Alegre: FEE, 2001, v. 22, n. 1, p. 288-306.

MAGALHÃES, Joilson João Lage de. **Controle fiscal e os tributos sobre valor adicionado: o caso do ICMS**. 1996. 110 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA, USP, São Paulo, 1996.

MAGALHÃES, Luís Carlos Garcia de *et al.* **Tributação, distribuição de renda e pobreza: uma análise dos impactos da carga tributária sobre alimentação nas grandes regiões urbanas brasileiras**. Brasília: Ipea, 2001 (Texto para Discussão, n. 804).

MEDRADO, Luiza Flávio Matos. **A regressividade da tributação indireta e o princípio da capacidade contributiva no Brasil**. Disponível em <<http://www.webartigos.com>>. Acesso em: 29 nov. 2010.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. Brasília: Ipea, 2010 (Texto para Discussão n.1469).

PAES, Nelson Leitão. **A implantação do princípio do destino na cobrança do ICMS e suas implicações dinâmicas sobre os estados**. 2007. Disponível em:

<<http://www.anpec.org.br/encontro2005/artigos/A05A046.pdf>>. Acesso em: 4 nov. 2010.

PAES, Nelson Leitão. **Políticas de combate à pobreza e à desigualdade de renda no Brasil: análise através de um modelo de equilíbrio geral computável**. Ipea, 2004. Disponível em <<http://sites.google.com/site/nlpaes/publicações>>. Acesso em: 5 nov. 2010.

PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. **ICMS: Evolução recente e guerra fiscal**. Brasília: Ipea, 1996 (Texto para Discussão n. 402).

RIBEIRO, Márcio Bruno. **Uma análise da carga tributária bruta e das transferências de assistência e previdência no Brasil, no período 1995-2009**: Evolução, composição e suas relações com a regressividade e a distribuição de renda. Brasília: Ipea, 2010 (Texto para Discussão n. 1464).

REZENDE, Fernando. **A moderna tributação do consumo**. Brasília: Ipea, 1993 (Texto para Discussão n. 303).

REZENDE, Fernando *et al.* **Descentralização e federalismo fiscal no Brasil** – desafios da reforma tributária. Rio de Janeiro: FGV, Konrad-Adenauer-Stiftung, 2003.

SALVADOR, Evilásio. **A distribuição da carga tributária: quem paga a conta?** Brasília:

2006. Disponível em <<http://www.fag.edu.br/professores/eduardo/Outros>>. Acesso em: 10 nov. 2010.

TOMICCH, Frederico Andrade *et al.* Desoneração do ICMS da cesta básica. **Planejamento e políticas públicas**. Brasília: Ipea, n. 17, p. 213-253, 1998.

TORREÃO, Luisa. Brasileiros trabalham 148 dias só para pagar imposto. **A Tarde**. Salvador: Caderno de Economia, p. 5, 28 mai. 2010.

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **Pesquisa e planejamento econômico**. Rio de Janeiro: Ipea, v. 27, n. 1, p. 1-40, 1997a.

VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Planejamento e políticas públicas**. Brasília: Ipea, n. 15, p. 3-18, 1997b.

VARSANO, Ricardo *et al.* **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Rio de Janeiro: Ipea, 1998 (Texto para Discussão n. 583).

VIANNA, Salvador Werneck *et al.* **Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil**: Avaliação de sua Incidência nas Grandes Regiões Urbanas em 1996. Brasília: Ipea, 2010 (Texto para Discussão n. 757).