

Ives Gandra da Silva Martins

IMPOSTOS SOBRE PRODUÇÃO E CIRCULAÇÃO NA
CONSTITUIÇÃO DE 1988.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,
Professor Titular de Direito Econômico
da Faculdade de Direito da Universidade
Mackenzie; Presidente da Academia
Internacional de Direito e Economia e
Presidente do Conselho Superior de
Estudos Jurídicos da Federação do
Comércio do Estado de S.Paulo.

A Constituição Brasileira possui tríplice esfera impositiva. Modelo único em nível das Federações conhecidas, a Federação brasileira, sobre outorgar aos Municípios o "status" de ente federativo, garante-lhes competência constitucional para exigir tributos.

Desta forma, os tributos diretos e indiretos podem ser lançados por União, Estados, Municípios e inclusive pelo Distrito Federal.

O sistema tributário plasmado na Constituição, por outro lado, possui, no concernente aos impostos, rígida discriminação. São 7 federais, quatro estaduais e quatro municipais, cabendo à União, no exercício de sua competência residual, lançar novos, nos termos do artigo 154 inciso I assim redigido:

"Art. 154. A União poderá instituir:

I. mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

...".

Dos sete impostos da União, quatro deles são indiretos, a saber: os impostos sobre a importação, sobre a exportação, sobre produtos industrializados e sobre as operações financeiras.

Estão discriminados no artigo 153 incisos I, II, IV e V, assim expostos:

"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I. importação de produtos estrangeiros;
- II. exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- ...
- IV. produtos industrializados;
- V. operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- ..."

Os dois primeiros são impostos de natureza regulatória. Exteriorizam a política de comércio exterior para o país. Têm suas alíquotas alteradas não apenas conforme os acordos firmados pelo país no âmbito do GATT, mas em função do modelo econômico adotado pelo país.

O Brasil, pela sua Constituição, possui um modelo de economia de mercado dos mais abertos do mundo. São assegurados a livre iniciativa (artigo 170 "caput"), a livre concorrência (artigo 170 inciso IV), o planejamento governamental é meramente indicativo para o setor privado (artigo 174) e a reserva de mercado, limitadíssima, é apenas aplicável nos casos em que as agências transnacionais forem nocivas a objetivos estratégicos ou prejudicarem o desenvolvimento econômico ou tecnológico do país -hipóteses de

difícil ocorrência (artigo 171) (1).

(1) Estão os artigos citados assim redigidos:

"Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

.....

IV. livre concorrência;

.....";

"Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado";

"Art. 171. São consideradas: I. empresa brasileira a constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no país; II. empresa brasileira de capital nacional aquela cujo controle efetivo esteja em caráter permanente sob a titularidade direta ou indireta de pessoas físicas domiciliadas e residentes no país ou de entidades de direito público interno, entendendo-se por controle efetivo da empresa a titularidade da maioria de seu capital votante e o exercício, de fato e de direito, do poder decisório para gerir suas atividades.

§ 1º. A lei poderá, em relação à empresa brasileira de capital nacional: I. conceder proteção e benefícios especiais temporários para desenvolver atividades consideradas estratégicas para a defesa nacional ou imprescindíveis ao ... segue

Desta forma, em relação aos dois impostos regulatórios (I. Importação e Exportação) o modelo, em nível de legislação ordinária, segue também tais características.

Os outros dois impostos indiretos são o IPI (produtos industrializados) e o IOF (sobre operações financeiras e cambiais).

... (1) desenvolvimento do país; II. estabelecer, sempre que considerar um setor imprescindível ao desenvolvimento tecnológico nacional, entre outras condições e requisitos: a) a exigência de que o controle referido no inciso II do "caput" se estenda às atividades tecnológicas da empresa, assim entendido o exercício, de fato e de direito, do poder decisório para desenvolver ou absorver tecnologia; b) percentuais de participação, no capital, de pessoas físicas domiciliadas e residentes no país ou entidades de direito público interno.

§ 2º. Na aquisição de bens e serviços, o Poder Público dará tratamento preferencial, nos termos da lei, à empresa brasileira de capital nacional".

O primeiro, incide sobre a industrialização dos produtos, alargado seu espectro, todavia, para os produtos industrializados importados, para alguns casos de comercialização. É um tributo não cumulativo e tem como principal fato gerador a saída de mercadoria do estabelecimento produtor. Pode também tê-lo na entrada de mercadoria (importação) ou projetado para estabelecimentos comerciais, sempre permitindo-se a compensação, na operação posterior, do imposto incidente na operação anterior.

O imposto sobre operações financeiras e cambiais exterioriza incidências, seja naquelas que dizem respeito às operações do sistema financeiro, seja naquelas que refletem operações cambiais. Incide, também, sobre o ouro quando não mercadoria, mas bem de investimento.

Os quatro impostos indiretos federais não estão sujeitos ao princípio da anterioridade (artigo 150 inciso III letra "b"), isto é, podem ser instituídos ou majorados no próprio exercício em

que sejam cobrados (2).

(2) Os parágrafos 1º, 3º e 5º do artigo 153 têm a seguinte dicção:

"§ 1º. É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 3º. O imposto previsto no inciso IV:

I. será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II. será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III. não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

§ 5º. O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I. 30% para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II. 70% para o Município de origem".

Os Estados possuem um imposto indireto, o ICMS. De estrutura semelhante ao IPI, tem um espectro de abrangência maior, posto que se alarga até o consumo final. Seu fato gerador principal é idêntico ao do IPI, ou seja, a saída da mercadoria do estabelecimento, seja industrial, seja comercial, mas seu alcance é maior para atingir o último estabelecimento comercial, inalcançável pelo IPI.

É também não cumulativo. Tem seu perfil alargado no artigo 155 inciso I letra "b" assim descrito:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I. impostos sobre:

....

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

..." (3),

(3) O § 2º do artigo 155 tem a seguinte redação:

"§ 2º. O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte:

I. será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de ... segue

só sendo cumulativo nos casos de isenção. A isenção, no direito tributário brasileiro, permite

... (3) mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II. a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário na legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestação seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III. poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV. resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V. é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

... segue

o nascimento da obrigação tributária, mas exclui sua exigência por parte da Fazenda. A obrigação tributária nascida e não exigida nestas hipóteses

... (3) VI. salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII. em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII. na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX. incidirá também: a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço; b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

.... segue

é cumulada à operação posterior.

... (3) X. não incidirá: a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar; b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153 § 5º;

XI. 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;

XII. cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

Ives Gandra da Silva Martins

Por ser um imposto estadual de âmbito nacional, costuma-se dizer que é um imposto nacional e não estadual. Suas alíquotas interestaduais e de exportação são estabelecidas pelo Senado Federal (Casa Legislativa da Federação), assim como as alíquotas mínimas e máximas nas operações internas de cada Estado.

A fim de evitar-se guerra entre os Estados, as isenções ou favores fiscais ficam condicionados a um consenso entre todos os Estados, por mecanismo instituído pela lei complementar nº 24/75, ou seja, a decisão do Conselho dos Secretários da Fazenda (CONFAZ).

No Brasil, tanto o IPI quanto o ICMS são seletivos, vale dizer a essencialidade do produto determina o nível da alíquota.

Abrange, por fim, o ICMS, a circulação de mercadorias, inclusive energia elétrica, os serviços de transporte intermunicipais e interestaduais e os de comunicações.

O Município possui dois impostos de circulação, ou seja, sobre combustíveis e sobre serviços de qualquer natureza:

"Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

...

III. vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel;

IV. serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar" (4).

(4) Os parágrafos 3º e 4º do artigo 156 estão assim redigidos:

"§ 3º. O imposto previsto no inciso III não, exclui a incidência do imposto estadual previsto no artigo 155, I, b, sobre a mesma operação.

§ 4º. Cabe à lei complementar:

I. fixar as alíquotas máximas dos impostos previstos nos incisos III e IV;

II. excluir da incidência do imposto previsto no inciso IV exportações de serviços para o exterior".

Ives Gandra da Silva Martins

São cumulativos, cabendo à lei complementar estabelecer as alíquotas máximas de ambos os impostos, assim como a exclusão do imposto na exportação de serviços para o exterior.

Análise mais pormenorizada de cada um destes impostos faço-a no meu livro "O Sistema Tributário na Constituição de 1988" (Ed. Saraiva, 1989).

São Paulo, Julho de 1989.