

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA E RELAÇÕES INTERNACIONAIS**

MATHEUS DOS REIS SCHÄFER

**JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E A INCIDÊNCIA DO ICMS:
UMA ANÁLISE DA SELETIVIDADE DAS ALÍQUOTAS NA REGIÃO SUL DO
BRASIL**

Porto Alegre

2016

MATHEUS DOS REIS SCHÄFER

**JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E A INCIDÊNCIA DO ICMS:
UMA ANÁLISE DA SELETIVIDADE DAS ALÍQUOTAS NA REGIÃO SUL DO
BRASIL**

Trabalho de conclusão submetido ao Curso de Graduação em Ciências Econômicas da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título Bacharel em Economia.

Orientador: Prof. Dr. Eugenio Lagemann

Porto Alegre

2016

MATHEUS DOS REIS SCHÄFER

**JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E A INCIDÊNCIA DO ICMS:
UMA ANÁLISE DA SELETIVIDADE DAS ALÍQUOTAS NA REGIÃO SUL DO
BRASIL**

Trabalho de conclusão submetido ao Curso de Graduação em Ciências Econômicas da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título Bacharel em Economia.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Eugenio Lagemann – Orientador
UFRGS

Profa. Dra. Rosa Angela Chieza
UFRGS

Prof. Dr. Stefano Florissi
UFRGS

AGRADECIMENTOS

Agradeço à toda minha família, em especial à minha mãe, ao meu irmão e às minhas duas avós. Apesar de todas as dificuldades passadas, nunca deixamos de nos apoiar uns aos outros para vencer-las e continuamos nos apoiando diariamente para termos uma vida melhor e oferecer uma vida melhor para a próxima geração, que já está aí, com os meus amados sobrinhos.

Um agradecimento mais do que especial à Franchesca, a pessoa mais especial em minha vida, pelo constante apoio, suporte, dedicação, carinho e amor. Tua ajuda e apoio foram essenciais para a conclusão deste trabalho e deste curso e continuarão sendo para as próximas etapas de nossas vidas. Tenho a certeza que com esta dedicação e com o apoio entre nós será possível realizar todos os nossos planos e sonhos para o futuro.

Agradeço à Faculdade de Economia da UFRGS, especialmente ao professor Eugenio Lagemann, pelas ótimas cadeiras ministradas, que despertaram meu interesse na área deste trabalho, e por ter me orientado nesta etapa, me indicando leituras, me chamando atenção quanto à prazos e pelos diversos conselhos dados.

Também não poderia deixar de agradecer aos amigos adquiridos nesta etapa de minha vida. O planejamento para a escolha de cadeiras no início de cada semestre, as discussões políticas e econômicas nos corredores da faculdade e nos bares, os aconselhamentos, a amizade que transpassa o tempo de faculdade, entre diversos outros fatores que não estavam no currículo do curso no momento da escolha na inscrição do vestibular, fizeram deste período ainda mais especial.

RESUMO

O presente trabalho fornece uma análise da seletividade das alíquotas vigentes do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, o ICMS, nos estados da Região Sul do Brasil. Para melhor analisar a seletividade das alíquotas são apresentadas algumas definições teóricas relativas ao universo da tributação, por exemplo: alguns dos principais princípios tributários, duas das mais relevantes teorias econômicas da tributação (Teoria da Tributação Ótima e Teoria da Tributação Equitativa), as bases para a implementação de um imposto sobre o valor adicionado e a apresentação do imposto deste tipo mais relevante no Brasil que é o ICMS. Após a revisão teórica são apresentados os dados relativos às alíquotas vigentes do ICMS no sul do Brasil para 3 grupos de bens: 1) produtos presentes nas cestas básicas destes estados; 2) produtos supérfluos e de luxo; 3) produtos com alto potencial de arrecadação, como energia elétrica, combustíveis e serviços de comunicação. Com a base teórica e com os dados coletados foi possível relacionar os princípios tributários e as teorias econômicas da tributação com as alíquotas dos produtos. O princípio da justiça tributária e a Teoria da Tributação Equitativa estão mais relacionados com as alíquotas vigentes sobre os itens da cesta básica e sobre os bens supérfluos ou de luxo, enquanto que as alíquotas sobre a energia elétrica, os combustíveis e os serviços de comunicação possuem maior relação com os princípios da produtividade e elasticidade, princípios estes ligados a arrecadação, e com a Teoria da Tributação Ótima.

Palavras-chave: ICMS. Justiça tributária. Seletividade. Tributação ótima. Tributação equitativa.

ABSTRACT

The present work provides an analysis of the selectivity of the current rates of the ICMS in the states of the Southern Region of Brazil. For a better analysis will be presented some of the main tax principles, two of the most relevant economic theories of taxation (Theory of Optimal Taxation and Theory of Equitable Taxation), the bases for the implementation of a value-added tax and the presentation of the most relevant tax of this kind in Brazil that is the ICMS. After the theoretical revision, data on the current ICMS rates in southern Brazil are presented for 3 groups of goods: 1) products present in the basic-needs grocery package of these states; 2) superfluous and luxury products; 3) products with high potential for collection, such as electricity, fuels and communication services. With the theoretical basis and with the collected data it was possible to relate the tributary principles and the economic theories of the taxation with the aliquots of the products. The principle tax justice and the Theory of Equitable Taxation are more related to the current tax rates on the items of the basic-needs grocery package and on superfluous or luxury goods, while the rates on electricity, fuels and communication services have greater relationship with the principles of productivity and elasticity, principles linked to collection, and the Theory of Optimal Taxation.

Keywords: ICMS. Tax justice. Selectivity. Optimal taxation. Equitable taxation.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Produtos da cesta básica do Rio Grande do Sul.	27
Tabela 2 - Produtos supérfluos ou de luxo com alíquotas diferenciadas no estado do Rio Grande do Sul.	29
Tabela 3 – Produtos com alto potencial de arrecadação no Rio Grande do Sul.	30
Tabela 4 – Produtos da cesta básica de Santa Catarina.....	30
Tabela 5 – Produtos supérfluos ou de luxo com alíquotas diferenciadas do ICMS em Santa Catarina.	32
Tabela 6 – Produtos com alto potencial de arrecadação em Santa Catarina.....	33
Tabela 7 – Produtos supérfluos ou de luxo com alíquotas diferenciadas no estado do Paraná.	34
Tabela 8 – Produtos com alto potencial de arrecadação no estado do Paraná.	35
Tabela 9 - Comparativo entre o ICMS sobre a cesta básica nos 3 estados do sul do Brasil.....	37
Tabela 10 - Comparativo entre os itens supérfluos e de luxo nos 3 estados do sul do Brasil.....	39
Tabela 11 - Comparativo do ICMS sobre os produtos que apresentam alto potencial arrecadatório nos 3 estados do sul do Brasil.	42
Tabela 12 – Participação da arrecadação do ICMS sobre a energia elétrica em relação à arrecadação total deste imposto para os seis primeiros meses de 2016.	44
Tabela 13 – Participação da arrecadação do ICMS sobre os combustíveis em relação à arrecadação total deste imposto para os seis primeiros meses de 2016.	45
Tabela 14 – Participação da arrecadação do ICMS sobre os serviços de comunicação em relação à arrecadação total deste imposto para os seis primeiros meses de 2016.....	46
Tabela 15 - Produtos pertencentes à cesta básica do estado do Paraná.....	52

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 Objetivo	9
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	11
2.1 Justiça tributária	11
2.2 Princípios de um sistema tributário	12
2.3 Teorias Econômicas da Tributação	15
2.3.1 Tributação Ótima.....	15
2.3.2 Tributação Equitativa.....	16
2.4 Os impostos indiretos	17
2.5 Progressividade, Proporcionalidade e Regressividade	18
3 O ICMS.....	20
3.1 Imposto sobre o Valor Adicionado.....	20
3.2 Incidência do ICMS	23
4 A SELETIVIDADE NO SUL DO BRASIL.....	26
4.1 As alíquotas no Rio Grande do Sul	27
4.2 As alíquotas em Santa Catarina.....	30
4.3 As alíquotas no Paraná	33
5 ANÁLISE DAS ALÍQUOTAS	36
5.1 Cesta Básica	36
5.2 Produtos supérfluos e de luxo.	38
5.3 Produtos e serviços com alto potencial de arrecadação.	41
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
REFERÊNCIAS.....	49
ANEXO A – ITENS DA CESTA BÁSICA DO ESTADO DO PARANÁ.....	52

1 INTRODUÇÃO

Um dos debates que se faz mais presente na teoria econômica é o que diz respeito à tributação. O que tributar, como tributar, quem tributar são questões que possuem diversas respostas, cada uma com os seus nuances, com suas causas e com suas consequências. Tais debates se tornam cada vez mais importantes, tendo em vista o crescimento dos governos e a cobrança, por parte da população, para que estes sejam mais eficientes.

A questão tributária transpassa o campo de ser somente a forma de arrecadação que os governos utilizam para sustentar a máquina pública. Com base em diferentes teorias, estudos e pesquisas, os tributos se tornam ferramentas de políticas públicas, buscando corrigir externalidades¹, amenizar falhas de mercado e até mesmo almejando uma maior justiça social, diminuindo desigualdades.

No Brasil este debate ganha força pela alta complexidade tributária e também pela significativa carga da tributação em relação ao PIB². Em um país marcado pela desigualdade social, a tributação pode aparecer como uma boa ferramenta para buscar reverter ou amenizar este problema.

Apesar deste cenário, a tributação, que poderia ser utilizada como ferramenta, acaba sendo aplicada de forma desigual entre os diferentes níveis de renda da população. Isto resulta que, em muitas vezes, como no caso brasileiro, os pobres acabam pagando mais impostos, relativamente à renda, que os mais ricos (PINTOS-PAYERAS, 2010).

Uma das principais causas desta injustiça tributária é a alta tributação indireta, sobre o consumo, que, por ser um imposto que está inserido nos preços dos bens, possui características regressivas em relação a sua carga.

Existem algumas maneiras de diminuir os efeitos de tal característica dos impostos sobre o consumo. Uma destas maneiras é a seletividade das alíquotas, ou

¹ Externalidade é, na definição de Mankiw (2010, p.195), “o impacto das ações de uma pessoa sobre o bem-estar de outras que não tomam parte da ação.”

² Segundo estudo da Receita Federal do Brasil divulgado em outubro de 2015, a carga tributária brasileira no ano de 2014 foi de 33,47% do PIB.

seja, existirem alíquotas diferentes de um mesmo imposto de acordo com o produto que está sendo tributado.

Por conta da característica tributária brasileira de ênfase em tributação indireta, analisar a utilização deste instrumental de seletividade das alíquotas para saber como ele está sendo posto em prática e se está adequado à realidade nacional é fundamental para chegar a alguma conclusão se a estrutura tributária está adequada para se alcançar uma maior justiça.

1.1 Objetivo

Sendo o ICMS o imposto sobre o consumo de maior expressão nacional e um dos principais responsáveis pela regressividade da carga tributária brasileira, este trabalho irá analisar como está sendo utilizado o instrumental de seletividade das alíquotas para este tributo nos estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná. Nesta análise também serão levadas em conta algumas das isenções existentes para este imposto.

Esta análise será feita sob a luz das teorias econômicas da tributação equitativa e da tributação ótima. Estas teorias auxiliarão a chegar a alguma conclusão sobre a maneira como o instrumental da seletividade está sendo usado, se ele está conseguindo cumprir seu principal objetivo de diminuir o impacto da regressividade da carga do ICMS ou se ele está sendo utilizado para outros objetivos que não este, sejam eles arrecadatários ou não.

Para uma melhor compreensão da análise pretendida por este trabalho, ele será dividido da seguinte maneira: logo após esta introdução será apresentado um capítulo de revisão bibliográfica, contendo alguns conceitos e algumas teorias sobre tributação, com visões de diferentes campos de estudo, como economia e direito. Na sequência virá um capítulo que apresenta o imposto sobre o consumo, falando de sua formulação até a forma que ele é apresentado com maior expressão no Brasil como o ICMS. Então serão apresentados os dados das diferentes alíquotas do ICMS para alguns bens nos estados do sul do Brasil.

Uma das dificuldades encontradas para a realização de um trabalho deste tipo se encontra justamente no ponto de coleta de dados, por conta da complexidade presente na formulação do regulamento do ICMS. Pelo fato de ser um imposto de competência estadual, cada unidade da federação formula e apresenta a legislação

referente a este tributo da sua forma, tendo como referência a Lei Complementar nº 87/1996, que instituiu o ICMS no Brasil (mais conhecida como “Lei Kandir”), a qual, entretanto, nem sempre consegue se impor claramente como o padrão entre elas devido ao fenômeno da “guerra fiscal”. Posta esta dificuldade, é um desafio compreender as especificidades da legislação de cada estado para então coletar informações precisas e confiáveis. Vencido o desafio da coleta de dados, serão utilizadas as teorias apresentadas na revisão bibliográfica para fazer uma análise sobre os dados referentes às alíquotas, buscando compreendê-las, para se chegar, finalmente, a uma conclusão.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

A tributação é estudada por diversas áreas, cada uma com seu enfoque. Para não se restringir somente a alguma destas áreas e também porque em vários momentos elas se complementam, neste capítulo serão apresentadas visões e teorias tanto da área do direito quanto das ciências econômicas.

2.1 Justiça tributária

Para melhor compreensão da justiça tributária é necessário conhecer dois dos princípios que a regem: princípio do benefício e o princípio da capacidade contributiva.

O princípio do benefício diz que o indivíduo pagará tributos no mesmo montante que este mesmo indivíduo recebe benefícios do governo (LAGEMANN, 2012, p. 60). Tal princípio encontra algumas dificuldades que o torna inviável para uma aplicação geral, como, por exemplo, a exata mensuração, por parte do governo, dos benefícios que cada indivíduo está usufruindo para aí sim poder taxá-los. Além deste exemplo de dificuldade técnica para aplicação geral deste princípio, ele também falha ao se levar em conta aqueles que não teriam condições de adquirir tais benefícios, que acabariam sendo excluídos pelo governo.

Já o princípio da capacidade contributiva diz, segundo Caldas (2009), que cada indivíduo deve contribuir respeitando sua aptidão econômica. Ou seja, aqueles com maior “aptidão econômica” deverão contribuir mais em relação àqueles com menor. Este é o princípio que rege a tributação brasileira e que permite que se alcance, em um maior grau, a justiça fiscal (ÁVILA, 2008)

Caldas (2009) destaca em seu trabalho que o pilar da justiça tributária mora justamente no princípio da capacidade contributiva. Derivando deste princípio também se chega aos conceitos de justiça horizontal e vertical. A justiça horizontal diz que deve se tratar de forma igual os iguais, sendo, no caso, os indivíduos com capacidade contributiva igual. Já na justiça vertical, os desiguais devem ser tratados de forma desigual. Tal conceito, o da justiça vertical, implica que os indivíduos que possuem maior capacidade contributiva devem pagar maiores tributos. Nestes termos a justiça tributária busca diminuir as desigualdades, também dando origem à justiça distributiva.

Ainda segundo Caldas (2009), a justiça distributiva teria como objetivos básicos o auxílio de desempregados, complementar rendas mais baixas e ofertar educação para uma camada ampla da população. Sendo assim, o estado arrecadaria maior parcela de tributos daqueles indivíduos que possuem maior renda e com esta arrecadação buscaria trazer igualdade social ao ofertar meios de auxílio para a população de baixa renda. Chega-se assim a mais uma derivação, onde a aplicação da justiça distributiva dá origem a uma justiça “estruturante”, onde o estado planeja modificar a estrutura social vigente.

Neste aspecto, o de justiça tributária, o Procurador Federal Élvio Gusmão Santos (2009), buscou, em um artigo, responder se a organização tributária brasileira diminui ou aumenta as desigualdades sociais. Ele concluiu que há injustiça no sistema nacional, dada a importância que os tributos indiretos, do tipo que incide sobre o consumo, possuem na base arrecadatória brasileira. Tal ênfase em tributos indiretos, além de causar injustiça, fere os princípios constitucionais de um Estado Democrático e Social de Direito presentes na Constituição de 1988. A lógica tributária nacional viola o princípio da capacidade contributiva citado anteriormente.

2.2 Princípios de um sistema tributário

Um bom sistema tributário, na definição de Guimarães (1981), é aquele que visa atender os objetivos de uma política econômica e que está sujeito a princípios básicos, elaborados por estudiosos do tema. Os principais princípios para um sistema tributário, que foram sintetizados por este autor, são: a) simplicidade e clareza; b) certeza; c) comodidade; d) economia; e) exequibilidade; f) produtividade; g) elasticidade; h) justiça; i) neutralidade; j) flexibilidade e l) intervencionismo.

Os três primeiros princípios foram formulados originariamente por Adam Smith (1776):

O princípio da simplicidade e clareza diz respeito à organização da legislação referente aos tributos. Para atender este princípio a legislação deve ser de fácil entendimento por parte do contribuinte.

Já referente ao princípio da certeza, este está ligado à legalidade dos tributos cobrados. Este princípio permite que os contribuintes possam fazer planejamentos e se organizem, já sabendo quais tributos terão que pagar e qual será o montante destes impostos. O princípio da comodidade fala sobre quando será este pagamento. A data

de pagamento deve ser de interesse tanto do fisco quanto dos contribuintes, para não afetar o andamento normal da atividade econômica.

Segundo o princípio da economia, a administração fiscal do governo deve ser simples, desburocratizada, mas com pessoal qualificado e eficiente, para que, desta forma, a administração seja a menos onerosa possível. A exequibilidade, outro princípio de um sistema tributário, fala sobre a real possibilidade de se instituir um imposto, tanto do ponto de vista arrecadatório quanto fiscalizatório. Embora a fiscalização onere mais o estado, ferindo o princípio da economia, sem ela haveria um estímulo à sonegação.

O rendimento de um sistema tributário está ligado aos princípios da produtividade e da elasticidade. A produtividade de um imposto está ligada a sua base tributária, ao tamanho da alíquota, à invisibilidade do peso do tributo e ao prazo de recolhimento. Uma base tributária produtiva deve ser ampla, incidindo, por exemplo, sobre a renda gerada, sobre o patrimônio e sobre a produção e circulação de bens e serviços. Já uma alíquota produtiva, quando incidente sobre produtos e consumo, não deve nem ser alta nem baixa, mas média. Já as alíquotas aplicadas sobre a renda, de forma progressiva, devem ter altas taxas médias e baixas taxas marginais, para que as decisões dos contribuintes, que são em sua maioria feitas na margem, não sejam modificadas. A invisibilidade do peso do tributo ocorre, por exemplo, quando o tributo já está inserido no preço do produto adquirido. Desta forma as reações do contribuinte quanto ao tributo são as menores, pois este não o enxerga diretamente. O prazo de recolhimento de um tributo deve ser próximo ao fato gerador do mesmo, principalmente em casos onde há forte alta inflacionária³, pois desta forma o tributo não perde tanto o seu valor até ser recolhido pelo estado.

Ainda sob a ótica do rendimento de um sistema tributário, este também será eficiente quando é elástico em relação à renda ou ao produto do estado. Para isto a matéria tributável deve ter uma elasticidade-renda maior, ou no mínimo igual, a uma unidade. Exemplo de matéria tributável com esta característica, em países em desenvolvimento, é a renda, porque à medida que a economia cresce mais pessoas vão se tornando contribuintes pois ultrapassaram a renda mínima não-tributável. A

³ O efeito-Tanzi corresponde, segundo Giambiagi (1988), à "... perda de valor real dos tributos em função do aumento dos preços entre o momento da ocorrência do fato gerador e o momento que o tributo é efetivamente recolhido aos cofres públicos..."

alíquota praticada também afeta o princípio da elasticidade. Quando incidente sobre a renda e o patrimônio, as alíquotas deverão ser graduadas e variadas de acordo com o valor da fonte. Já quando a incidência é sobre a produção e a circulação, a alíquota deve variar de acordo com a essencialidade do produto tributado, indo do produto mais essencial ao menos essencial sendo aplicadas as menores e maiores alíquotas, respectivamente.

A justiça de um imposto está ligada à distribuição da carga deste entre os indivíduos, que deve ser de forma equitativa. Desta forma o estado busca, ou redistribuir a riqueza e a renda de forma mais igualitária ou simplesmente diminuir a concentração destas. Para isto, o pagamento dos impostos deve estar de acordo com a capacidade contributiva dos indivíduos.

Um tributo que segue o princípio da neutralidade é aquele que afeta minimamente a alocação eficiente de recursos de uma economia. Dado o crescimento dos estados e o aumento de suas funções, algum efeito sobre a alocação de recursos os tributos irão trazer e por conta disto não se busca mais a neutralidade absoluta, aquela onde o imposto não causaria distorção nenhuma à alocação ótima. Busca-se hoje uma neutralidade relativa, onde os tributos devem causar o mínimo possível de distorção sobre a alocação ótima.

O princípio da flexibilidade está ligado à adaptação do sistema tributário à conjuntura econômica. Um sistema tributário flexível atende a uma política econômica anticíclica. Mesmo o princípio da flexibilidade sendo uma espécie de intervenção do estado na economia, o último princípio analisado por Guimarães (1981), o intervencionista, prevê 3 situações em que o governo pode intervir economicamente através de tributos. A primeira situação é utilizar os tributos para promover o crescimento e desenvolvimento de setores ou regiões considerados atrasados. A segunda situação é quando o estado pretende realizar uma redistribuição da renda e da riqueza. Por fim, a utilização dos tributos para intervenção estatal na economia pode ocorrer para desestimular o consumo de produtos considerados prejudiciais à população, como, por exemplo, o cigarro e as bebidas alcoólicas.

Com a apresentação destes principais princípios de um sistema tributário, Guimarães (1981) ressalta que a aplicação de algum destes pode entrar em conflito com algum outro. A natureza destes conflitos depende de alguns fatores, como o nível

de desenvolvimento do país onde os princípios estão sendo aplicados, a organização do sistema tributário, o objetivo da política econômica, maior ênfase em despesa pública ou em receita tributária e a organização política da nação.

2.3 Teorias Econômicas da Tributação

Uma considerável parcela da teoria econômica se preocupa, em algum nível, com a questão dos tributos, seja para corrigir externalidades ou outras falhas de mercado, para distribuição de renda ou para, simplesmente, melhor controle e maior arrecadação dos governos. Nesta ênfase econômica dada à discussão a respeito dos impostos aparecem alguns pontos para serem observados, como a eficiência econômica, a alocação de recursos, a neutralidade, entre outros. A partir das teorias econômicas da tributação são formulados os chamados sistemas tributários racionais, frutos de lógica (LAGEMANN, 2012). Mesmo que algumas soluções sejam apontadas pelos próprios teóricos como impraticáveis, elas ajudaram na formulação dos sistemas reais que estão funcionando em diversos países hoje. Duas destas teorias, definidas por Musgrave (1976), serão brevemente apresentadas, a teoria da tributação ótima e da tributação equitativa, por conta da importância destas para a formulação dos atuais sistemas tributários ao redor do mundo e, particularmente, para o Brasil.

2.3.1 Tributação Ótima

Nesta teoria os tributos são analisados levando em consideração suas funções econômicas e redistributiva. Segundo Lagemann (2004), na tributação ótima existe uma contraposição entre o fisco, que quer tributar da forma mais perfeita, e o contribuinte, que vê a tributação apenas como uma carga. Entre os princípios sintetizados por Guimarães (1981) e que foram apresentados anteriormente, a teoria da tributação ótima está mais relacionada aos princípios da produtividade, da elasticidade e da neutralidade dos tributos.

Para diferenciar os contribuintes, a única característica de diferenciação pessoal apresentada pela teoria são as habilidades naturais. Como estas habilidades são características imensuráveis, ou de difícil controle, a renda e o consumo aparecem como indicadores para elas e serviriam como fontes de tributação.

Ao se tributar a renda e o consumo, dois efeitos são causados ao contribuinte: o efeito-renda, tendo em vista que o tributo toma uma parte de sua renda, e o efeito-substituição, onde o contribuinte tenta se evadir do tributo. Este segundo efeito,

segundo Lagemann (2004), é visto como uma carga desnecessária, um “peso morto”, que deve ser ao máximo evitado.

Como as habilidades naturais não são observáveis, e este seria o único cenário possível para uma tributação perfeita, a teoria da tributação ótima busca trabalhar com o segundo melhor resultado, onde a carga desnecessária, ou peso morto, é a menor possível.

Como se trabalha sempre com o “segundo melhor resultado”, em alguns cenários a tributação ótima aparece como socialmente injusta, como destacado por Lagemann (2004) no caso em que itens de primeira necessidade são mais tributados que os de luxo. Esse caso ocorre quando é aplicada a regra do inverso da elasticidade, onde deveriam ser aplicadas alíquotas mais altas sobre bens com menores elasticidades-preço da demanda, característica comum a diversos itens considerados como de primeira necessidade. Como o foco desta teoria é a eficiência econômica, buscando sempre “o segundo melhor resultado”, onde há a menor carga desnecessária possível, a distribuição aparece somente em uma fase posterior de análise. O resultado desta busca por eficiência analisando cenários de equilíbrio parcial, e considerando a distribuição somente em uma segunda análise, é “(...) um trade off entre as soluções eficientes e justas. “ (LAGEMANN, 2004, p. 422)

2.3.2 Tributação Equitativa

A teoria da tributação equitativa, analisada e sintetizada por Lagemann (2001), tem por base a justa distribuição, entre os contribuintes, da carga tributária, mas sem levar em conta como a arrecadação é gasta pelo governo. Dos princípios apresentados por Guimarães (1981), os que mais estão relacionados à teoria da tributação equitativa são: o princípio da justiça e do intervencionismo.

Para a tributação ser equitativa, cada indivíduo deverá contribuir levando em conta a sua capacidade contributiva. Neste critério surge um dos empecilhos para que a teoria possa ser posta em prática, empecilho este semelhante ao apresentado na teoria da tributação ótima onde as habilidades naturais não são observáveis. No caso da tributação equitativa o empecilho é a impossibilidade de medir, diretamente, tal capacidade. Dada esta impossibilidade é necessária a utilização de indicadores que sejam uma proxy para a capacidade contributiva. Entre as proxys disponíveis, a renda

pessoal é considerada a melhor, seguida pelo patrimônio e pelo consumo (LAGEMANN, 2001).

Definido o indicador para a capacidade de pagamento, se faz necessário descobrir como tributar, de forma equitativa. Segundo Simons (1951) e Neumark (1970), citados por Lagemann (2001, p. 292), um dos critérios disponíveis diz que “(...) a tributação deverá empregar um sistema de alíquotas que cause aos indivíduos perdas relativamente iguais no seu poder aquisitivo. ”

Dentre as diferentes estruturas de impostos propostas, o imposto sobre a renda sempre aparece em destaque, o qual deveria ser o imposto com maior representatividade na arrecadação. Entretanto, quando os contribuintes de uma região enxergam os tributos apenas como um ônus, sem compreender o papel social deles, buscando sempre se evadir deles, os impostos indiretos podem tomar este espaço como sendo o mais representativo. Isto pode explicar a importância que é dada, no Brasil, aos impostos indiretos sobre o consumo.

Ainda no que tange à teoria da tributação equitativa, aparece a importância do princípio da progressividade, princípio este que diz que devem existir alíquotas mais elevadas ao se tributar indivíduos com maior capacidade econômica. Para Simons (1951, apud LAGEMANN, 2001, p. 295), a aplicação deste princípio reduz a desigual distribuição de renda, mas sem implicar grande perda de eficiência.

2.4 Os impostos indiretos

Boa parte da análise econômica se volta para analisar os tributos divididos em dois grupos: os diretos e os indiretos. Esta divisão existe e é importante pois cada um deles produz efeitos diferentes na economia, na justiça tributária, na alocação de recursos e na distribuição de renda (Silva, 2003).

Os impostos indiretos são, na definição de Sanson (1991, p. 107) “(...) aqueles que afetam as pessoas através dos preços das coisas que elas compram (...)”. Segundo Silva (2003), estes impostos, quando incidentes em um produto ou serviço, fazem aparecer dois preços no mercado, o pago pelo consumidor (chamado de preço bruto) e o preço recebido pelo vendedor (o preço líquido).

Silva (2003) observa que, sob alguns supostos (como demanda e ofertas lineares e concorrência perfeita) e em uma análise de equilíbrio parcial, a incidência

de impostos indiretos gera distorções na atividade econômica. Uma parcela dos excedentes de mercado é perdida e não é absorvida nem pelos consumidores, nem pelos produtores e tampouco pelo governo. Esta parcela perdida, apontada por Silva (2003), também chamada de custo social, ou peso morto, é gerada pela realocação dos recursos e pela alteração nas cestas de consumo dos consumidores. É a situação observada pelo efeito-substituição apresentada anteriormente por Lagemann (2004).

Com a cobrança de impostos indiretos, Silva (2003, p. 73) conclui que “ (...) o governo exerce sobre o mercado o mesmo peso e o mesmo ônus gerado por um monopsônio-monopólio”.

Observa-se que, apesar de os impostos indiretos, mais especificamente o imposto sobre o consumo, estarem presentes nas diferentes teorias de tributação como sendo um imposto necessário para complementar e compor um sistema tributário, ele apresenta alguns pontos negativos. Dado estes aspectos, certos cuidados devem ser tomados na implementação de impostos indiretos sobre o consumo, para que estes pontos negativos sejam minimizados.

2.5 Progressividade, Proporcionalidade e Regressividade

Um dos maiores problemas presentes em tributos indiretos é o efeito regressivo, em relação à carga tributária, que estes podem causar. Para compreender porque existe um problema quando há regressividade é necessário saber a origem deste conceito e também os de progressividade e proporcionalidade.

Tanto a progressividade quanto a regressividade podem ser notadas quando é analisada a alíquota em relação a sua base de cálculo e também a carga associada à renda (LAGEMANN, 2010, p. 66).

A alíquota e carga podem ser progressivas, proporcionais ou regressivas. O comportamento da alíquota e da carga não são necessariamente iguais, é necessário analisar para cada tributo específico. Uma alíquota progressiva é aquela em que a alíquota média aumenta quando há uma elevação na base de cálculo. Já com uma alíquota proporcional, esta permanece constante mesmo com alterações na base de cálculo. Para caracterizar uma alíquota regressiva é necessário que a alíquota média diminua quando a base de cálculo aumenta.

Em relação à carga do tributo se tem uma análise semelhante, mas a comparação agora é com a renda. Quando o percentual do valor do tributo pago em relação à renda aumentar quando há um aumento desta última, a carga é progressiva. Quando este percentual é constante, a carga é proporcional. Quando o percentual do tributo pago em relação à renda diminuir com o aumento desta última, a carga é regressiva.

Com a definição de regressividade da carga fica claro o tratamento desigual que existe entre os contribuintes quando ela está presente em algum imposto. A regressividade fere o conceito de justiça tributária com base na capacidade contributiva apresentado anteriormente. Quando ela existe, um indivíduo pobre acaba pagando uma maior parcela de tributos em relação à sua renda do que um indivíduo de renda mais elevada paga.

A regressividade da carga é um problema significativo no caso de impostos indiretos e acaba causando uma grande desigualdade quando a matriz tributária de uma nação é centrada em impostos deste tipo, como é o caso brasileiro. No próximo capítulo será apresentado o imposto sobre o consumo mais expressivo do Brasil⁴, o ICMS, um dos responsáveis pela regressividade da carga tributária brasileira.

⁴ Esta expressividade se dá pela parcela da arrecadação nacional que o ICMS representa, sendo cerca de 20,80% de toda arrecadação advinda deste imposto, segundo relatório da Receita Federal do Brasil de 2015, referente ao ano calendário de 2014.

3 O ICMS

No Brasil, os tributos incidentes sobre o consumo são os que possuem maior parcela na arrecadação, com cerca de 51% de tudo o que é arrecadado sendo advindo da tributação sobre bens e serviços⁵.

Dentre os tributos incidentes sobre o consumo que existem no Brasil o ICMS merece destaque pois é o imposto que mais arrecada entre todos, com sua carga representando 6,96% do PIB e respondendo por uma parcela de 20,80% de toda arrecadação do sistema tributário brasileiro (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015).

O ICMS é um imposto de competência estadual que incide sobre a circulação de mercadorias e sobre os serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação. Funciona como um imposto sobre o valor agregado (IVA), tipo de imposto este que será apresentado na próxima subseção com uma revisão de estudos realizados a respeito dele.

3.1 Imposto sobre o Valor Adicionado

Dentre os impostos indiretos, o imposto sobre o valor adicionado (IVA) merece destaque pela sua ampla aplicação por diversos governos e pela importância que o “IVA brasileiro” (o ICMS) apresenta no quadro de arrecadação nacional.

Quem melhor sintetizou a forma como um IVA pode ser implementado em um sistema tributário foi Shoup (1986). Há diversas maneiras para a implementação deste tipo específico de imposto, e a escolha da maneira adequada é uma decisão importante para os formuladores de política tributária.

Shoup (1986) apresenta 8 diferentes itens, cada um destes apresentando 2 ou mais opções de escolha, que juntos dariam forma a um imposto sobre o valor adicionado. Mesmo com esta vasta variedade de opções para formular um único imposto, existe certa “unanimidade” por parte de diversos governos na definição de alguns destes itens. O IVA genérico mais amplamente adotado em diversos países possui estas características: (1) um imposto sobre o consumo, (2) utilizando o princípio de destino que diz que não deve incidir imposto sobre as exportações, mas sim sobre as importações, (3) com o método de crédito tributário para o registro de imposto

⁵ A arrecadação de tributos sobre bens e serviços representou 51,02% do total da arrecadação nacional no ano de 2014, de acordo com o relatório da Carga Tributária no Brasil da Receita Federal.

devido das empresas, (4) existindo duas ou mais alíquotas sobre diferentes produtos e (5) com o cálculo sendo “por fora”. O ICMS só apresenta uma diferença em relação a esta escolha “comum”, e esta diferença aparece no que diz respeito ao cálculo, onde nacionalmente se calcula o imposto “por dentro”, ou seja, inclui o tributo em sua base de cálculo.

Embora Shoup (1986) aponte estes itens citados anteriormente como sendo comuns a diversos países, ele também aponta alguns outros que apresentam certa divergência de nação para nação. As diferenças aparecem na escolha de setores que serão beneficiados pelo não pagamento deste imposto, a forma como será dado este benefício, que pode ser pelo método de alíquota zero ou método de isenção e também na existência de regimes especiais de tributação.

Apesar das escolhas comuns em diversos países, Shoup (1986, p. 8) destaca:

This high degree of uniformity among existing VAT jurisdictions should not discourage any country from trying to find the particular combination of VAT provisions that best suits its own social, economic and political characteristics.

Mesmo encorajando a formulação de um IVA que vá de acordo com a realidade de cada país, reconhece que há uma influência forte dos impostos já existentes nos países desenvolvidos sobre os em desenvolvimento.

Algumas destas opções comuns e preferidas entre a maioria dos países possuem fundamentação econômica ou social para ocorrerem. A preferência para que o IVA seja um imposto sobre o consumo, por exemplo, ocorre devido ao fato de que, neste formato, o imposto seria neutro entre o consumo presente e o consumo futuro e também entre o consumo de capital e o consumo de trabalho na produção.

O princípio de tributar o destino ao invés de tributar a origem é preferido, segundo Shoup (1988), pois este tipo combina mais com um imposto sobre o consumo, além da existência de uma inclinação mercantilista no mercado internacional, onde existe certo consenso de que se deve exportar somente produtos, não impostos. No caso brasileiro, pelo fato de o ICMS ser um imposto de competência estadual, há um misto desta opção. No que diz respeito ao comércio exterior é aplicado o princípio do destino, não onerando as exportações. No comércio interestadual, entretanto, é utilizada uma alíquota específica existente entre os dois estados de uma operação e ela é aplicada com o princípio da origem. Nesta mesma

operação interestadual ainda existe um diferencial de alíquota, onde a diferença existente entre a alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual é recolhida no destino. Este método existe para tentar amenizar a “guerra fiscal” existente entre os estados, pois distribui os recursos entre o estado “produtor” e o estado “consumidor”.

Apesar da existência da opção de um imposto com alíquota única seja, segundo Lagemann (2001), uma maneira de dar à carga tributária certa transparência, além de não diferenciar os setores da economia, a escolha de diferentes níveis de alíquota, para diferentes produtos, pode ser considerada mais justa socialmente (SHOUP, 1986). Com múltiplas taxas pode-se aplicar as menores alíquotas em produtos de necessidade básica e as maiores em bens de luxo ou supérfluos, por exemplo. A escolha deste método de múltiplas alíquotas é feita para reduzir a regressividade deste tipo de imposto, tornando a carga tributária mais justa ou também para aproveitar produtos que oferecem grande oportunidade de arrecadação e pesar mais a alíquota sobre eles. A utilização destas múltiplas taxas é o tema central deste trabalho e será apresentado no próximo capítulo como estas estão sendo aplicadas nos estados do sul brasileiro.

Na Constituição Federal brasileira de 1988 já foi previsto o sistema de múltiplas alíquotas⁶ e esta seletividade está condicionada à essencialidade dos bens e serviços tributados. Bairy (2012) destaca, entretanto, que a função da essencialidade não é a única utilizada pelos estados para a aplicação de diferentes alíquotas. A aplicação de diferentes alíquotas é utilizada, por exemplo, como dito anteriormente, quando o bem ou serviço tributado oferece grande possibilidade de arrecadação, e também em outros casos, funcionando, por exemplo, como um “imposto ambiental”, ou para desencorajar o consumo de produtos que trazem malefícios à saúde, como o tabaco e o álcool.

A escolha do cálculo “por fora” para definição de qual será a base de cálculo na qual será aplicada a alíquota é preferida pois, além de ser a forma onde o valor do imposto será o mais baixo, é a opção que apresenta maior transparência nos cálculos e na carga tributária. Apesar destas vantagens, o Brasil utiliza o cálculo “por dentro”,

⁶ Na Constituição da República Federativa do Brasil, art. 155, parágrafo 2º, inciso III, diz que o ICMS “...poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

aquele que inclui em sua base de cálculo o valor do próprio imposto. Desta forma, a alíquota efetiva do imposto cobrado no final da operação é maior do que aquela mostrada nominalmente, funcionando como uma “maquiagem” para se arrecadar mais em determinado nível de alíquota. Para se calcular a equivalência entre a alíquota aplicada “por fora” e a “por dentro”, pode-se utilizar a igualdade $AF = AD / (1 - AD)$, onde AF é a alíquota aplicada “por fora” e AD é a alíquota aplicada “por dentro”. Tomando como exemplo uma alíquota aplicada “por dentro” de 17%, seria equivalente à uma alíquota de 20,48% aplicada por fora ($0,17 / 0,83 = 0,2048$).

3.2 Incidência do ICMS

A incidência do ICMS já foi tema de alguns estudos. Este imposto, por ser o que possui a maior arrecadação no país, é um dos grandes responsáveis pela regressividade da carga tributária nacional, ou seja, as pessoas de baixa renda acabam pagando, proporcionalmente, mais impostos que os indivíduos com renda mais alta. Isto ocorre, porque o valor deste imposto está inserido nos preços cobrados pelos bens, e, desta forma, não há uma diferenciação da renda da pessoa que irá comprar aquele bem. Um indivíduo de baixa renda e outro com renda elevada pagam o mesmo imposto caso comprem um mesmo bem, mas o peso do tributo sobre a renda do primeiro indivíduo é mais alto.

Por conta desta regressividade há estudos que buscam apontar qual seria o efeito de se isentar o ICMS de produtos de necessidade básica, por exemplo, os alimentos. Tal medida teria por objetivo trazer benefícios à população de baixa renda, tendo em vista o peso que este tipo de bem possui em sua cesta de consumo, ou seja, é uma justificativa de caráter distributivo.

Tais estudos buscam observar o que ocorre com a produção e os preços dos bens quando há uma alteração na tributação, e quem serão os beneficiários desta mudança. Este tipo de observação é chamado de análise de incidência, que é definido por Kotlikoff e Summers (1987, apud BALBINOTTO NETO, 1992, p. 97), como “(...) o estudo dos efeitos da política fiscal na distribuição do bem-estar econômico”.

Sanson (1991) buscou explicar em qual agente do mercado, mais especificamente o mercado de alimentos, o ICMS incide, se é sobre os consumidores ou sobre os vendedores. Os que justificam a retirada de tal imposto supõem que este

incide sobre os consumidores, e que, sem ele, os preços de mercado cairiam, proporcionando um maior consumo.

Caso este cenário não seja verdadeiro e que o imposto seja incidente sobre os vendedores, então o preço de mercado continuaria igual, e os benefícios da retirada do tributo recairiam somente sobre os vendedores. Entretanto, Sanson (1991) ressalta que normalmente os impostos são incidentes sobre os dois lados de uma transação e, desta forma, é necessário descobrir qual destes dois lados possuem maior peso.

Em um trabalho semelhante, Balbinotto Neto (1992) buscou ver os efeitos da retirada do ICMS dos itens componentes da cesta básica. Para observar sobre qual lado da transação o imposto incide em maior quantidade, dos consumidores ou dos vendedores, o autor precisou observar as elasticidades das curvas de oferta e demanda.

Nestes dois casos específicos, o do ICMS sobre os alimentos e também sobre os itens da cesta básica, concluiu-se, em ambos os trabalhos, de Sanson (1991) e de Balbinotto Neto (1992), que este imposto incide mais sobre os consumidores, e que, em uma eventual retirada deste imposto incidente sobre este tipo de produto, os preços de mercado cairiam, trazendo benefícios à população mais pobre. Para chegar a esta conclusão, o trabalho de Balbinotto Neto (1992) partiu do pressuposto de mercados concorrenciais em que a demanda fosse relativamente inelástica, pressuposto este condizente com o mercado dos itens da cesta básica. Além disto, observou os possíveis efeitos sobre a firma caso houvesse esta retirada do imposto, e o resultado seria um aumento no nível de produção.

Com as conclusões a que estes dois autores chegaram em seus artigos, em que ambos supunham um cenário em que o ICMS é retirado por completo no comércio de certos bens específicos, e os benefícios que isso traria, pode-se ter uma ideia do peso que este tributo tem na economia e as distorções que ele gera, tanto na eficiência econômica quanto na distribuição de renda. Mesmo com as propostas de Shoup (1986) para uma cobrança mais eficiente e que causasse menos distorções de um imposto sobre o valor adicionado, ele mesmo enfatizou a necessidade de se observar as particularidades de cada localidade onde este tributo seria cobrado. Os trabalhos de Sanson (1991) e Balbinotto Neto (1992) ajudam a corroborar com a importância de se observar estas particularidades, mostrando os efeitos que o ICMS causa sobre a

distribuição de renda nacional, em um país tão marcado pela desigualdade como o Brasil.

No próximo capítulo serão apresentadas, analisadas e comparadas às alíquotas vigentes do ICMS para os produtos das cestas básicas dos estados do sul do Brasil. Além dos produtos da cesta básica, será realizada uma análise comparativa entre as alíquotas incidentes sobre bens considerados supérfluos e de luxo e também para as alíquotas praticadas por estes estados para os bens e serviços que eles acreditam que exista um maior potencial de arrecadação.

4 A SELETIVIDADE NO SUL DO BRASIL

A ideia de empregar diferentes alíquotas a diferentes produtos como a apresentada por Shoup (1986), a fim de buscar maior justiça social na aplicação de um imposto sobre o consumo, é prevista na Constituição brasileira de 1988, onde diz que o imposto sobre consumo mais relevante a nível nacional, o ICMS, "...poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços" (CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, 1988).

A isenção de alguns produtos pode ser vista como uma forma de seletividade e como analisado por Sanson (1991) e Balbinoto Neto (1992), ao se aplicar esta isenção ao ICMS incidente sobre os itens da cesta básica, que possuem alta representatividade na cesta de consumo da população de baixa renda, se consegue uma maior justiça social para o tributo. Tal conclusão vai de acordo com a formulação de um imposto sobre o valor adicionado com diferentes alíquotas apresentada por Shoup.

Apesar do caráter da diferenciação de alíquotas por essencialidade do produto ser aquele destacado na Constituição Federal, em diferentes teorias da tributação e também na sintetização de Shoup (1986) para a formulação de um imposto sobre o valor adicionado, não é somente em função desta característica que a seletividade é aplicada nos estados brasileiros.

Além da essencialidade, que é uma função visivelmente aplicada na regulamentação do ICMS nos estados do sul do Brasil como justificativa para a diferenciação das alíquotas em alguns produtos, a seletividade também aparece com outras funções. A função arrecadatória aparece com alguns produtos que oferecem grande potencial de arrecadação. Nestes é aplicada uma alíquota mais elevada. O governo precisa sustentar a máquina pública e por conta disto, esta função é relevante para análise. Outras funções desempenhadas pela seletividade das alíquotas do ICMS possuem cunho social, ambiental, desenvolvimentista, entre outros.

Serão apresentadas as alíquotas do ICMS de alguns grupos de produtos dos estados da Região Sul do Brasil, para que após isso seja feita uma análise sobre qual destas funções da seletividade é aplicada sobre estes produtos. Os grupos analisados serão: os produtos pertencentes à cesta básica destes estados, produtos supérfluos, de luxo e produtos que possuem um alto consumo, que estão presentes em

praticamente todos os níveis em uma cadeia de produção e distribuição, e, por conta disto, são vistos como possuidores de um alto potencial arrecadatório.

4.1 As alíquotas no Rio Grande do Sul

No estado do Rio Grande do Sul a alíquota geral do ICMS, aplicada sobre todos aqueles produtos que não possuem alguma regra específica, vigente durante o ano de 2016, é de 18%. Vale lembrar que no caso do ICMS esta alíquota é aplicada com o cálculo “por dentro”, ou seja, o próprio imposto é incluído em sua base de cálculo, resultando em uma alíquota “por fora” maior, de 21,95%. Para fins de análise comparativa, serão apresentadas, em regra, as alíquotas nominais, sem fazer menção, a não ser no caso da cesta básica e das isenções, às efetivas⁷, o que tornaria necessário aprofundar os estudos incluindo todas as eventuais desonerações oferecidas por mecanismos outros que a alíquota.

Além da alíquota geral, de 18%, existem alíquotas específicas para diferentes produtos. Com estas alíquotas específicas é que aparece a seletividade do ICMS.

No caso da cesta básica do Rio Grande do Sul, os produtos que estão presentes neste grupo possuem uma alíquota nominal de ICMS de 12%. Entretanto, estes produtos possuem outro benefício fiscal para o cálculo do ICMS, que é a redução da base de cálculo. A base de cálculo é reduzida para que a alíquota seja equivalente a 7% caso a base de cálculo fosse completa. Além desta redução da base, alguns produtos da cesta básica também são beneficiados por isenções específicas do ICMS. A Tabela 1 demonstra os itens presentes na cesta básica gaúcha, demonstrando suas alíquotas e quais produtos são isentos.

Tabela 1 – Produtos da cesta básica do Rio Grande do Sul.

			(continua)
Produto	Isento?	Alíquota final*	
Açúcar	Não	7%	
Arroz	Não	7%	
Banha suína	Não	7%	
Batata	Isento	-	

⁷ Alíquota nominal é a própria alíquota prevista em lei, sem levar em conta desonerações, forma de cálculo entre outros fatores que podem afetar o valor do imposto a pagar no fim de uma operação. Já a alíquota efetiva é aquela realmente paga pelo contribuinte em uma operação, já levando em consideração todas as variáveis que poderiam afetar o valor do imposto a pagar.

(conclusão)

Produto	Isento?	Alíquota final
Biscoitos doces e salgados, exceto recheados e os de cobertura especial	Não	7%
Café torrado e moído	Não	7%
Carne e produtos comestíveis, resultantes do abate de aves e de gado	Não	7%
Cebola	Isento	-
Chá	Não	7%
Conservas de frutas frescas, exceto de amêndoas, nozes, avelãs e castanhas	Não	7%
Erva-mate	Não	7%
Farinhas de trigo, farinhas de mandioca e de milho	Não	7%
Feijão, exceto o soja	Não	7%
Hortaliças, verduras e frutas frescas, exceto amêndoas, avelãs, castanhas e nozes	Isento	-
Leite	Isento	-
Manteiga	Não	7%
Margarina e cremes vegetais	Não	7%
Massas alimentícias exceto as que devam ser mantidas sob refrigeração	Não	7%
Mel	Não	7%
Mistura e pastas para a preparação de produtos de padarias, classificados na subposição 1901.20 da NBM/SH	Não	7%
Óleos vegetais comestíveis refinados, exceto de oliva	Não	7%
Ovos frescos	Não	7%
Pão	Isento**	-***
Pastas de frutas, exceto de amêndoas, nozes, avelãs e castanhas	Não	7%
Peixe, exceto adoque, bacalhau, merluza, pirarucu e salmão, em estado natural, congelado ou resfriado, desde que não enlatado nem cozido	Não	7%
Sabão em barra	Não	7%
Sal	Não	7%
Sucos naturais de frutas e xaropes e essências naturais de frutas	Não	7%
Vinagre	Não	7%

Fonte: Regulamento do ICMS do estado do Rio Grande do Sul, 2016.

Notas:

*Alíquota equivalente quando aplicada a redução da base de cálculo

**A isenção se dá somente para o pão francês, outros tipos de pães não são isentos.

***No caso de pães que não são o francês a alíquota equivalente final é de 7%.

No que se refere aos produtos supérfluos ou de luxo, o estado do Rio Grande do Sul pratica alíquotas próximas da máxima do ICMS para maioria dos bens deste grupo, com exceção ao refrigerante, que possui uma alíquota pouco maior que a geral de 18%. A Tabela 2 demonstra quais são os produtos supérfluos e de luxo que o estado do Rio Grande do Sul aplica o ICMS com carga diferente da geral e suas respectivas alíquotas.

Tabela 2 - Produtos supérfluos ou de luxo com alíquotas diferenciadas no estado do Rio Grande do Sul.

Produtos	Alíquota Nominal
Artigos de antiquários	27%
Aviões de procedência estrangeira, para uso não comercial	27%
Bebidas, exceto: vinho e derivados da uva e do vinho; sidra e filtrado doce de maçã; aguardentes de cana; água mineral e sucos de frutas não fermentados, sem adição de álcool, com ou sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes; e refrigerante.	27%
Brinquedos, na forma de réplica ou assemelhados de armas e outros artefatos de luta ou de guerra, que estimulem a violência	27%
Cigarros, cigarrilhas, charutos, cachimbos, fumos desfiados e encarteirados, fumos para cachimbos e fumos tipo crespo Cigarreiras	27%
Embarcações de recreação ou de esporte	27%
Perfumaria e cosméticos	27%
Refrigerantes	20%

Fonte: Regulamento do ICMS do estado do Rio Grande do Sul, 2016.

Além dos grupos de produtos já apresentados, também foram coletados dados referentes às alíquotas aplicadas aos produtos e serviços que apresentam maior possibilidade de arrecadação. A maioria dos representantes deste grupo são tributados com a alíquota máxima do ICMS praticada pelo Rio Grande do Sul, de 30%, com algumas exceções no caso da energia elétrica, onde são discriminadas diferentes alíquotas para cada tipo de uso deste produto/serviço. Com esta diferenciação da energia elétrica, a alíquota para este produto/serviço pode ser maior, menor ou igual

à alíquota geral praticada no estado. A Tabela 3 apresenta os produtos e serviços deste grupo e suas alíquotas praticadas no estado do extremo sul brasileiro.

Tabela 3 – Produtos com alto potencial de arrecadação no Rio Grande do Sul.

Produto/Serviço	Alíquota Nominal
Energia Elétrica Residencial, acima 50 kW	30%
Energia Elétrica Comercial	30%
Energia Elétrica Industrial	18%
Energia Elétrica Residencial, até 50 kW	12%
Energia Elétrica Rural	12%
Gasolina, exceto de aviação, e álcool anidro e hidratado para fins combustíveis	30%
Serviços de Comunicação	30%

Fonte: Regulamento do ICMS do estado do Rio Grande do Sul, 2016.

4.2 As alíquotas em Santa Catarina

Em Santa Catarina a alíquota geral do ICMS é de 17%, mais baixa do que a praticada no Rio Grande do Sul. Além da alíquota geral ser mais baixa, as alíquotas específicas que possuem maior carga também estão menores que as do Rio Grande do Sul, sendo de 25%.

Os produtos da cesta básica em Santa Catarina possuem, em sua maioria, alíquotas do ICMS menores que a geral, sendo de 12% como o Rio Grande do Sul, mas, diferente do estado vizinho, nenhum destes produtos possui isenção completa do ICMS. Além da alíquota reduzida para a maioria dos bens da cesta básica, todos os produtos deste grupo também possuem o benefício de redução da base de cálculo para que a alíquota equivalente seja, no final, igual a 7%. A Tabela 4 mostra os produtos presentes na cesta básica no estado de Santa Catarina, com suas respectivas alíquotas, redução da base de cálculo e alíquotas finais.

Tabela 4 – Produtos da cesta básica de Santa Catarina.

Produtos	Alíquota Nominal	Base de Cálculo Reduzida em:	(continua)
			Alíquota Final
Carnes e miudezas comestíveis de aves de espécies domésticas	12%	41,67%	7%

(conclusão)			
Produtos	Alíquota Nominal	Base de Cálculo Reduzida em:	Alíquota Final
Carnes e miudezas comestíveis frescas, resfriadas, congeladas de suíno, ovino, caprino e coelho	12%	41,67%	7%
Erva mate beneficiada, inclusive com adição de açúcar, espécies vegetais ou aromas naturais	12%	41,67%	7%
Banha de porco prensada	12%	41,67%	7%
Farinha de trigo, de milho e de mandioca	12%	41,67%	7%
Espaguete, macarrão e aletria	12%	41,67%	7%
Pão	12%	41,67%	7%
Sardinha em lata	12%	41,67%	7%
Arroz	12%	41,67%	7%
Feijão	12%	41,67%	7%
Mel	12%	41,67%	7%
Peixe, exceto adoque, bacalhau, congrio, merluza, pirarucu e salmão	12%	41,67%	7%
Leite esterilizado longa vida	12%	41,67%	7%
Queijo prato e mozzarella	12%	41,67%	7%
Misturas e pastas para a preparação de pães, classificadas no código 1901.20.9900 da nbm/sh	17%	58,82%	7%
Carnes e miudezas comestíveis temperadas de suíno, ovino, caprino e coelho	17%	58,82%	7%
Atum em lata	17%	58,82%	7%
Água mineral natural, com ou sem gás, em embalagem de até 20 litros	17%	58,82%	7%
Arroz parboilizado ou polido, exceto se adicionado a outros ingredientes ou temperos	17%	58,82%	7%

Fonte: Regulamento do ICMS do estado de Santa Catarina, 2016.

Em Santa Catarina todos os produtos supérfluos ou de luxo que possuem diferenciação da alíquota, em relação à geral, são taxados pela alíquota máxima do estado, de 25%. A Tabela 5 demonstra quais são estes produtos.

Tabela 5 – Produtos supérfluos ou de luxo com alíquotas diferenciadas do ICMS em Santa Catarina.

Produtos	Alíquota Nominal
Cervejas e chope	25%
Demais bebidas alcoólicas	25%
Cigarro, cigarrilha, charuto e outros produtos manufaturados e fumo	25%
Perfumes e cosméticos	25%
Peleteria e suas obras e peleteria artificial	25%
Asa-delta	25%
Balão e dirigíveis	25%
lates e outros barcos e embarcações de recreio ou esporte, barcos a remo e canoas	25%
Armas e munições, suas partes e acessórios	25%

Fonte: Regulamento do ICMS do estado de Santa Catarina, 2016.

No que se refere aos produtos e serviços com alto potencial de arrecadação, Santa Catarina possui regras semelhantes ao Rio Grande do Sul para aplicar o ICMS sobre este grupo. A alíquota máxima é aplicada sobre estes bens e serviços, com exceção à energia elétrica, que possui diferentes alíquotas dependendo do destino de aplicação deste produto/serviço, podendo a carga ficar maior ou menor do que a geral. A Tabela 6 apresenta estes bens e serviços com suas alíquotas vigentes do ICMS no estado de Santa Catarina.

Tabela 6 – Produtos com alto potencial de arrecadação em Santa Catarina.

Produto/Serviço	Alíquota Nominal
Operações com energia elétrica, exceto os casos previstos com alíquota de 12%	25%
Operações com energia elétrica de consumo domiciliar até os primeiros 150 kW	12%
Operações com energia elétrica destinada a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 KW mensais por produtor rural	12%
Prestações de serviços de comunicação	25%
Operações com gasolina automotiva e com álcool carburante	25%

Fonte: Regulamento do ICMS do estado de Santa Catarina, 2016.

4.3 As alíquotas no Paraná

No estado do Paraná a alíquota geral do ICMS aplicada é de 18%, mesma alíquota geral do Rio Grande do Sul. Sua alíquota específica máxima, entretanto, é levemente menor que a do Rio Grande do Sul e maior que a de Santa Catarina, com os produtos e serviços que possuem maior carga de ICMS sendo taxados em 29%.

Ao se aplicar o ICMS nos itens da cesta básica, o estado do Paraná é o que possui maior diferenciação em relação aos outros dois estados do sul brasileiro. Até dezembro de 2015 os itens da cesta básica do Paraná possuíam uma legislação do ICMS semelhante ao Rio Grande do Sul e a Santa Catarina, com benefício de redução da base de cálculo para que a alíquota final destes produtos fosse equivalente à 7%. Esta forma de tributar a cesta básica com o ICMS mudou a partir de 28 de dezembro de 2005, quando todos os itens pertencentes a este grupo passaram a ser isentos em operações internas destinadas a consumidores finais.

Em relação aos bens supérfluos ou de luxo que possuem alíquotas diferenciadas no estado do Paraná, estes são tributados com alíquota superior à geral praticada neste estado e com alguns produtos sendo taxados com a alíquota máxima praticada no Paraná. A Tabela 7 demonstra quais são estes bens supérfluos ou de luxo e as alíquotas do ICMS aplicadas a cada um deles de acordo com a legislação vigente no Paraná.

Tabela 7 – Produtos supérfluos ou de luxo com alíquotas diferenciadas no estado do Paraná.

Produtos	Alíquota Nominal
Fumo e sucedâneos, manufaturados	29%
Bebidas alcoólicas	29%
Armas e munições, suas partes e acessórios	25%
Balões e dirigíveis; planadores, asas voadoras e outros veículos aéreos, não concebidos para propulsão com motor	25%
Embarcações de esporte e de recreio	25%
Peleterias e suas obras e peleteria artificial	25%
Perfumes e cosméticos	25%

Fonte: Regulamento do ICMS do estado do Paraná, 2016.

Outra diferença existente na legislação do ICMS do Paraná em relação à do Rio Grande do Sul e à de Santa Catarina diz respeito à tributação dos produtos e serviços que apresentam grande potencial de arrecadação. Da mesma forma que os outros estados da Região Sul, o Paraná aplica a alíquota máxima do ICMS presente em sua legislação para a maioria dos produtos e serviços deste grupo. A diferença surge ao se tributar a energia elétrica. Enquanto os outros dois estados possuem diferenciações da alíquota quando altera o destino de uso da energia elétrica, podendo esta alíquota ficar até mesmo mais baixa do que a geral, no Paraná existe menos diferenciação entre os destinos de uso e em nenhum dos casos em que há esta diferenciação a alíquota aplicada é igual ou menor que a geral praticada pelo estado, estando sempre próximo da máxima. A Tabela 8 apresenta os itens com maior potencial de arrecadação e suas alíquotas do ICMS presentes na legislação do estado do Paraná. Destaque para as únicas duas diferenciações de destino de uso da energia elétrica e suas alíquotas, sempre acima da geral.

Tabela 8 – Produtos com alto potencial de arrecadação no estado do Paraná.

Produto/Serviço	Alíquota Nominal
Energia elétrica, exceto a destinada à eletrificação rural	29%
Energia elétrica destinada à eletrificação rural	25%
Prestações de serviço de comunicação	29%
Gasolina, exceto para aviação	29%
Álcool anidro para fins combustíveis	29%

Fonte: Regulamento do ICMS do estado do Paraná, 2016.

Com os dados apresentados neste capítulo já é possível fazer uma análise comparativa entre a legislação do ICMS existente nos 3 estados da Região Sul do Brasil além de poder também analisar a diferença entre as funções em que está sendo aplicada a seletividade das alíquotas para os diferentes grupos de produtos demonstrados.

5 ANÁLISE DAS ALÍQUOTAS

Com os dados das alíquotas apresentados no capítulo anterior já é possível fazer uma análise sobre elas. A análise será dividida por grupo de produtos e serviços, notando as diferenças existentes entre os estados e também entre os próprios produtos ou serviços, tentando justificar, através das teorias apresentadas anteriormente, os motivos da seletividade destas alíquotas.

Primeiramente serão analisadas as alíquotas sobre as cestas básicas nos 3 estados apresentados, após isto será a vez dos produtos supérfluos ou de luxo, para finalmente ser feita a análise sobre os produtos que apresentam um alto potencial de arrecadação.

5.1 Cesta Básica

Os produtos presentes no grupo da cesta básica foram escolhidos para esta análise por conta da importância e relevância destes bens na cesta de consumo da população, principalmente dos mais pobres, onde os alimentos representam uma boa parte de seus gastos. Pelo fato de os alimentos serem mais relevantes na cesta de consumo das pessoas de baixa renda frente as pessoas com renda mais elevada, um imposto sobre o consumo incidente sobre estes bens apresenta um teor regressivo muito expressivo. Este grupo de produtos se enquadra como essencial para a população e a essencialidade já está prevista na Constituição Federal como um motivo para poder haver seletividade nas alíquotas do ICMS. Esta seletividade está de acordo com dois dos princípios sintetizados por Guimarães (1981), que são os da justiça e da produtividade.

Nos três estados analisados os produtos pertencentes às suas cestas básicas possuem algum tipo de benefício, para que esta regressividade seja diminuída e que o ICMS busque maior justiça em sua aplicação. Com estes benefícios concedidos nota-se a intenção dos estados aplicarem uma tributação mais equitativa, onde a capacidade de contribuição dos indivíduos define o quanto estes podem contribuir com impostos. A Tabela 9 apresenta, de forma sintetizada, um comparativo entre as alíquotas praticadas pelos 3 estados.

Tabela 9 - Comparativo entre o ICMS sobre a cesta básica nos 3 estados do sul do Brasil.

	RS	SC	PR
Alíquota	12%	12%	-
Redução Base de Cálculo	Sim	Sim	-
Isenções específicas	Batata; Cebola; Hortaliças; Leite; Pão Francês.	Sem isenções específicas.	Todos os itens da cesta básica são isentos.

Fonte: Regulamentos do ICMS dos estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná, 2016.

Apesar de a teoria da tributação equitativa estar claramente presente nas intenções dos estados ao darem benefícios do ICMS aos produtos da cesta básica, no Rio Grande do Sul e em Santa Catarina estes benefícios não são aplicados ao extremo. Estes dois estados não conseguem abrir mão da arrecadação relevante que estes itens da cesta básica apresentam.

No estado de Santa Catarina, por exemplo, todos os produtos enquadrados como itens da cesta básica possuem um benefício de redução da base de cálculo para que a alíquota final seja equivalente a 7%, alíquota esta consideravelmente abaixo da geral praticada no estado, que é de 17%. Desta forma o estado consegue beneficiar, até certo nível, a população de baixa renda, diminuindo a carga dos produtos que possuem alta representatividade na cesta de consumo destes, diminuindo também os efeitos regressivos do ICMS, mas sem acabar com ele, pois não pode abrir mão desta arrecadação.

No Rio Grande do Sul os benefícios concedidos funcionam de forma semelhante ao empregado em Santa Catarina: existe uma redução da base de cálculo para os produtos pertencentes à cesta básica deste estado, para que eles fiquem com a alíquota final equivalente a 7%, frente à geral de 18% que é a praticada neste estado. Entretanto, no Rio Grande do Sul os benefícios se estendem, além da redução da base de cálculo, para alguns produtos específicos da cesta básica. As hortaliças,

verduras e frutas frescas, que estão dentro da cesta básica do estado, possuem isenção do tributo. Além destes, também estão isentos o leite e o pão francês⁸. A isenção completa de alguns destes itens tem um cunho social, além de equitativo, muito marcante, tendo em vista que, por exemplo, o estado do Rio Grande do Sul é um grande produtor de leite e de hortaliças, e que estes produtos estão muito presentes na agricultura familiar. A forma como é apresentada a legislação rio grandense sobre a cesta básica pode ser vista como ferindo o princípio da simplicidade e clareza dos tributos, apesar de buscar uma maior justiça com isto. A existência de uma alíquota nominal diferenciada, seguida de um benefício de redução de base de cálculo para todos os bens deste grupo, que reduz a alíquota final equivalente, e também a existência de outro benefício, o da isenção, somente para alguns destes produtos, são medidas que, tomadas desta forma, apesar de serem consideradas benéficas, podem ser entendidas como complexas por parte do contribuinte.

Já no estado do Paraná o benefício concedido aos produtos pertencentes à cesta básica chega ao extremo ao se dar isenção do ICMS para todos estes bens. No Paraná a tributação equitativa aparece claramente aplicada, pelo menos sobre os produtos que pertencem à cesta básica deste estado. Este tipo de benefício chega aos casos extremos analisados teoricamente por Sanson (1991) e Balbinotto Neto (1992), onde se daria isenção completa do ICMS sobre os alimentos e itens da cesta básica. Nos artigos destes autores eles chegaram à conclusão que uma medida deste tipo traria benefícios à população de baixa renda, pois eles pagariam um preço menor sobre os bens que possuem maior participação em sua cesta de consumo, e com isto seria reduzida a regressividade do tributo. Entretanto, também devem ser analisadas as consequências para as finanças do estado do Paraná ao se abrir mão de uma arrecadação tão significativa quanto a dos produtos da cesta básica, analisar se não há a necessidade de compensar isto de alguma outra forma.

5.2 Produtos supérfluos e de luxo.

Os produtos supérfluos e de luxo também se enquadram na previsão constitucional de seletividade do ICMS por essencialidade do produto, mas de forma inversa aos produtos da cesta básica, ou seja, estes, por serem menos essenciais

⁸ Demais tipos de pães possuem o benefício da redução de base de cálculo, mas não estão isentos do ICMS.

para a população, poderiam ser taxados por alíquotas mais elevadas que os demais. A teoria da tributação equitativa também se encaixa para os produtos de luxo, pois quem consome este tipo de bem normalmente possui renda mais elevada e conseqüentemente capacidade de contribuição maior, podendo então arcar com alíquotas maiores para estes produtos. Os princípios tributários que podem ser observados neste grupo de produtos são: da produtividade, pelo fato de haver alíquotas maiores para produtos menos essenciais; de justiça, ao se tributar mais os que possuem maior renda e o princípio do intervencionismo, ao se taxar mais pesadamente produtos que são considerados prejudiciais à saúde.

No sul do Brasil os 3 estados apresentam métodos semelhantes de aplicação do ICMS para este tipo de produto, com alíquotas maiores que as alíquotas gerais sobre eles. Entretanto existem diferenças entre os produtos que são classificados desta maneira entre os estados. A Tabela 10 sintetiza quais são estes itens para cada estado.

Tabela 10 - Comparativo entre os itens supérfluos e de luxo nos 3 estados do sul do Brasil

	RS	SC	PR
Itens de luxo	Artigos de antiquário; Aviões estrangeiros, para uso não comercial; Embarcações esportivas ou para lazer; Perfumaria e cosméticos;	Peleteria; Asa-delta, balões e dirigíveis; Embarcações esportivas ou para lazer; Perfumes e cosméticos;	Peleteria; Asa-delta, balões e dirigíveis; Embarcações esportivas ou para lazer; Perfumes e cosméticos;
Itens para desestimular o consumo	Bebidas (com algumas exceções); Cigarros; Refrigerantes; Brinquedos assemelhados à armas;	Bebidas alcoólicas; Cigarro; Armas e munições;	Bebidas alcoólicas; Cigarro; Armas e munições;

Fonte: Regulamentos do ICMS dos estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná, 2016.

No estado do Rio Grande do Sul os produtos analisados são taxados em duas alíquotas: de 20% e 27%, sendo a segunda muito mais presente para estes bens, e ambas estando acima da alíquota geral de 18% praticada neste estado. No Rio Grande do Sul os artigos de antiquário, aviões estrangeiros para uso não comercial, embarcações, perfumaria e cosméticos são taxados no ICMS com a alíquota de 27%. Estes bens podem ser considerados de luxo por serem caracteristicamente consumidos por pessoas de maior renda e, por conta disto, maior capacidade contributiva, podendo arcar com esta alíquota elevada de ICMS.

Outros bens analisados podem ser considerados supérfluos dada a sua não essencialidade para a população, como: bebidas, brinquedos que estimulam a violência e cigarros, que são tributados em 27% e refrigerantes com ICMS de 20%. Para estes bens também pode ser feita uma análise social que justifique estas alíquotas mais elevadas. A alíquota mais alta serve também para desestimular o consumo destes produtos, que, ou fazem mal à saúde dos indivíduos que os consomem, como as bebidas alcoólicas, os cigarros e os refrigerantes, ou são vistos como estimuladores de comportamento impróprio como os brinquedos que estimulam a violência. Nota-se também a exceção dada na legislação dentro do grupo das bebidas: o vinho e demais bebidas derivadas da uva não se enquadram nesta alíquota. Esta exceção pode ser compreendida pelo fato de o Rio Grande do Sul possuir uma região onde é de grande relevância e importância a produção da uva e das bebidas derivadas dela.

Em Santa Catarina todos os produtos analisados como sendo de luxo e/ou supérfluos são taxados com a alíquota máxima do ICMS do estado, de 25%. Semelhante ao analisado no Rio Grande do Sul, produtos considerados de luxo são taxados por uma alíquota mais elevada que a geral por conta da presumida maior capacidade de contribuição do mercado consumidor destes bens. Como no estado mais ao sul, perfumaria, cosméticos e embarcações se enquadram neste grupo de produtos. Surgem algumas novidades como peleteria, asa-delta, balões e dirigíveis, que também são considerados de luxo e são taxados com a alíquota de 25% no ICMS.

Bebidas alcoólicas, cigarros e armas e munições são taxadas com a alíquota máxima do ICMS de Santa Catarina, de 25%, por serem considerados produtos não essenciais, que devem ter o consumo desestimulado por fazerem mal à saúde dos indivíduos ou instigarem comportamentos inadequados.

Os produtos considerados como supérfluos e/ou de luxo e que possuem alíquotas diferenciadas do ICMS no estado do Paraná são semelhantes aos apresentados em Santa Catarina. Existe diferença somente na alíquota aplicada: no Paraná a alíquota máxima do ICMS é de 29% e, neste grupo de bens, ela está incidindo somente sobre os cigarros e as bebidas alcoólicas. Os demais produtos deste grupo são taxados em 25%, alíquota esta que também é superior à geral praticada no estado, que é de 18%.

5.3 Produtos e serviços com alto potencial de arrecadação.

Este grupo de bens é visto como possuindo um alto potencial de arrecadação por conta das características da demanda destes. Ele é composto, basicamente, por três itens e suas derivações: energia elétrica, combustíveis e serviços de comunicação. São observados neste grupo de bens e serviços os princípios relacionados, principalmente, ao rendimento do estado, que são o da produtividade e da elasticidade. Nos estados analisados, da Região Sul do Brasil, todos estes produtos e serviços possuem alíquotas diferenciadas do ICMS incidentes sobre eles.

Por se tratarem de produtos importantes em praticamente todas as cadeias produtivas, com influência inclusive sobre o nível de preços nacional, serão disponibilizados dados referentes à arrecadação do ICMS para cada um destes bens e serviços. Tais dados ajudarão na análise a ser feita nesta seção.

A legislação do ICMS para estes produtos e serviços, nos três estados analisados, apresenta a alíquota diferenciada máxima para eles, com exceção de algumas diferenciações existentes nas alíquotas da energia elétrica. Tal prática de alíquotas sugere que há uma aplicação da teoria da tributação ótima para este grupo de produtos. Por se tratarem de produtos com demanda inelástica, pode se dizer que há a aplicação da “regra do inverso da elasticidade” presente nesta teoria, que, na definição de Lagemann (2004, p. 410), diz que “...sob circunstâncias de eficiência, os bens com a menor elasticidade-preço da demanda devem ser submetidos a uma alíquota mais alta”. Tal regra pode ser considerada socialmente injusta e contra o princípio da seletividade por essencialidade presente na Constituição Federal, para alguns bens.

A Tabela 11 apresenta um comparativo sintetizado sobre as alíquotas praticadas para este grupo nos 3 estados do sul do Brasil.

Tabela 11 - Comparativo do ICMS sobre os produtos que apresentam alto potencial arrecadatório nos 3 estados do sul do Brasil.

Pruduto/Serviço	RS	SC	PR
Energia elétrica residencial	30%	25%	29%
Energia elétrica comercial	30%	25%	29%
Energia elétrica industrial	18%	25%	29%
Energia elétrica residencial de baixo consumo	12%	12%	29%
Energia elétrica rural	12%	12%	25%
Gasolina e álcool	30%	25%	29%
Serviços de comunicação	30%	25%	29%

Fonte: Regulamentos do ICMS dos estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná, 2016.

A começar pela análise da energia elétrica, pode ser dito que ela é essencial para as atividades produtivas, sociais e até mesmo para dignidade da população. Sob este aspecto, se fosse aplicada uma tributação do tipo equitativa sobre a energia elétrica, ela deveria ter alíquotas mais baixas que as gerais ou até mesmo algum tipo de isenção, mas não é isto que ocorre. De forma geral, a alíquota aplicada pelos estados da Região Sul é a máxima presente em suas legislações.

Tal alíquota, sobre um produto considerado essencial como a energia elétrica, causa um grande efeito regressivo na carga do ICMS. Para tentar amenizar este efeito nocivo, no Rio Grande do Sul e em Santa Catarina existem diferenciações do tipo de consumo da energia elétrica com diferentes alíquotas para cada um deles.

No Rio Grande do Sul a energia elétrica consumida em residências que utilizam até 50 kW por mês e em zonas rurais se enquadram na alíquota de 12% de ICMS, abaixo da alíquota geral praticada no estado. No caso das residências de baixo consumo a alíquota aplicada pode ser entendida como sendo equitativa, diminuindo a carga sobre a população de menor renda. Já na energia consumida em zonas rurais, além de equitativa, a alíquota pode ser compreendida como possuindo uma função social. Além destas duas diferenciações, também existe a energia elétrica consumida pela indústria, que é taxada em 18%, alíquota geral do estado. Este último caso,

apesar de estar enquadrado na alíquota geral, pode ser entendido como uma alíquota com caráter desenvolvimentista de estímulo à indústria, tendo em vista que no caso geral a energia elétrica no Rio Grande do Sul é tributada em 30% de ICMS.

Em Santa Catarina a energia elétrica, no caso geral, também é tributada na alíquota máxima de ICMS do estado, de 25%. As diferenciações existentes são para domicílios com consumo mensal de até 150 kW e energia destinada a produtores e cooperativas rurais, que são taxadas em 12%. Da mesma forma do Rio Grande do Sul, esta diferenciação pode ser entendida como possuindo uma função equitativa e também social. Diferentemente do estado mais ao sul, em Santa Catarina não existe alíquota seletiva para energia elétrica destinada à indústria, sendo esta enquadrada na alíquota de 25%.

No estado do Paraná, por sua vez, há um maior peso na carga sobre a energia elétrica do que os dois outros estados analisados. Neste estado a eletricidade, de forma geral, também é taxada com a alíquota máxima da legislação do ICMS, que é de 29%. A única diferenciação existente é para energia destinada à eletrificação rural, sobre a qual incide uma alíquota de 25%, alíquota esta que continua acima da geral praticada no estado. Esta maior carga sobre a energia elétrica no estado do Paraná pode ser entendida como um meio para compensar a arrecadação perdida ao se isentar todos os produtos da cesta básica.

A Tabela 12 corrobora com esta hipótese. Nela é apresentada a participação da arrecadação do ICMS aplicado sobre a energia elétrica em relação à arrecadação total deste imposto para os seis primeiros meses de 2016. Percebe-se que no estado do Paraná, neste período, a participação média da arrecadação do ICMS sobre a energia elétrica foi de 18,3%, a maior participação entre os estados da Região Sul e maior que a média nacional de 11,9%.

Tabela 12 – Participação da arrecadação do ICMS sobre a energia elétrica em relação à arrecadação total deste imposto para os seis primeiros meses de 2016.

Localidade	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Média
Paraná	18,3%	19,6%	19,6%	17,7%	18,7%	15,9%	18,3%
Rio Grande do Sul	11,7%	16,3%	15,2%	13,2%	12,5%	12,9%	13,6%
Santa Catarina	16,2%	10,7%	11,6%	9,8%	11,6%	8,8%	11,6%
Total Região Sul	15,2%	16,1%	16,0%	14,0%	14,5%	13,1%	14,8%
Brasil	11,8%	12,5%	12,3%	11,4%	12,1%	11,0%	11,9%

Fonte: Conselho Nacional de Política Fazendária, 2016.

Em relação aos combustíveis, os três estados da região analisada possuem legislação do ICMS semelhante para tributar estes produtos. Este também pode ser considerado um produto essencial para diferentes atividades econômicas e também para a sociedade. Estes são bens cujos preços afetam diretamente outras diversas cadeias de produção e, por consequência, os preços de seus produtos finais.

Novamente, seguindo o mesmo raciocínio desenvolvido sobre a energia elétrica, os combustíveis, dada a sua essencialidade para a população e para economia, poderiam possuir alíquotas do ICMS menores, ou até mesmo isenções deste imposto, caso fosse aplicada uma tributação equitativa. Entretanto, outros fatores influenciam para a tributação destes produtos, podendo até mesmo ser usado como justificativa para uma alíquota alta a função de preservação do meio-ambiente, dados os malefícios ambientais que a queima de alguns combustíveis causam.

No Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná são aplicadas as alíquotas diferenciadas máximas de suas legislações, de, respectivamente, 30%, 25% e 29% sobre a gasolina (exceto de aviação) e álcool anidro. Na Tabela 13 é demonstrada a importância deste grupo de produtos, com uma alta participação na arrecadação total de ICMS nos três estados, quando analisados os seis primeiros meses de 2016, com destaque a Santa Catarina, onde a participação chega a 22,5%.

Tabela 13 – Participação da arrecadação do ICMS sobre os combustíveis em relação à arrecadação total deste imposto para os seis primeiros meses de 2016.

Localidade	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Média
Paraná	18,1%	22,2%	21,8%	20,2%	19,4%	20,2%	20,3%
Rio Grande do Sul	16,3%	15,7%	17,0%	18,0%	22,4%	16,8%	17,7%
Santa Catarina	20,1%	23,3%	22,8%	23,7%	22,9%	22,7%	22,5%
Total Região Sul	17,9%	19,7%	20,1%	20,0%	21,5%	19,4%	19,8%
Brasil	18,0%	19,0%	18,3%	18,7%	18,6%	18,3%	18,5%

Fonte: Conselho Nacional de Política Fazendária, 2016.

Além da energia elétrica e dos combustíveis, os serviços de comunicação também estão sendo analisados aqui como possuidores de alto potencial de arrecadação.

Hoje em dia, dada a evolução dos serviços de comunicação, a socialização do acesso destes e os efeitos positivos que estes trazem à sociedade, este serviço também pode ser entendido como essencial para a população.

Um exemplo pode ser dado com a democratização do uso de celulares, um produto e um serviço que foram considerados como de luxo em outra época, mas que hoje são considerados como essenciais para o exercício da cidadania. Levando em conta este mesmo exemplo, quando este serviço era considerado de luxo, uma alíquota elevada de ICMS poderia ser considerada como equitativa, mas a democratização do serviço e a transformação dele como essencial poderia, também, ser seguida por uma diminuição em sua carga do ICMS. Entretanto, ainda hoje, nos três estados observados, as alíquotas sobre os serviços de comunicação são as máximas observadas em suas legislações, mesmo que este serviço tenha se tornado essencial para a população.

A arrecadação do ICMS incidente sobre os serviços de comunicação, mesmo que não possua o mesmo peso que a energia elétrica ou os combustíveis, é de grande relevância no total da arrecadação deste imposto nos estados da Região Sul do Brasil. A Tabela 14 demonstra a participação da arrecadação do ICMS sobre os serviços de

comunicação em relação ao total arrecadado por este imposto. Neste caso, apesar de o Rio Grande do Sul apresentar um percentual maior, de 8,5% da arrecadação total do ICMS deste estado sendo originada dos serviços de comunicação, não há uma grande diferenciação entre os três estados na participação deste serviço, não havendo também uma diferença muito discrepante em relação à média nacional.

Tabela 14 – Participação da arrecadação do ICMS sobre os serviços de comunicação em relação à arrecadação total deste imposto para os seis primeiros meses de 2016.

Localidade	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Média
Paraná	8,3%	7,3%	7,7%	6,6%	7,8%	7,7%	7,6%
Rio Grande do Sul	6,8%	9,8%	9,2%	7,8%	8,4%	9,1%	8,5%
Santa Catarina	6,5%	7,3%	7,4%	6,8%	6,7%	7,7%	7,1%
Total Região Sul	7,2%	8,4%	8,2%	7,2%	7,8%	8,3%	7,8%
Brasil	7,8%	8,4%	8,4%	8,2%	8,7%	8,3%	8,3%

Fonte: Conselho Nacional de Política Fazendária, 2016.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A revisão teórica apresentada neste trabalho, que teve por objetivo demonstrar a definição de justiça tributária, mostrar alguns dos principais princípios se um sistema tributário, destacar duas das mais relevantes teorias da tributação, juntamente com a sintetização das diferentes formas de se instituir um imposto sobre o valor adicionado e a explicação de como funciona o imposto deste gênero mais relevante no caso brasileiro, que é o ICMS, funcionou como instrumental para poder se fazer uma análise sobre os dados coletados referentes às alíquotas praticadas do ICMS para os itens da cesta básica, para bens considerados supérfluos e de luxo e também para os produtos e serviços que apresentam alto potencial de arrecadação nos estados do sul do Brasil.

Com este instrumental e com os dados coletados, ficou evidente, em alguns casos, os objetivos e princípios adotados pelos governos estaduais ao se fixar um nível de alíquota específico para um bem ou serviço.

O princípio da justiça tributária foi observado quando analisadas as alíquotas praticadas nos itens das cestas básicas dos 3 estados. Por serem itens essenciais para a população, os benefícios dados à este grupo buscam maior justiça tributária, tendo em vista que beneficia os indivíduos de menor renda. A aplicação deste princípio é mais nítida no estado do Paraná, onde o benefício dado à estes bens chega ao extremo ao isentar eles do ICMS. Além dos itens da cesta básica o princípio da justiça também pode ser observado, nos 3 estados, ao se taxar mais pesadamente os bens de luxo, bens que são consumidos caracteristicamente por indivíduos de renda mais elevada.

Em produtos como bebidas alcoólicas e cigarros foi observado, nos 3 estados, a aplicação do princípio do intervencionismo, buscando desestimular o consumo destes bens, com alíquotas mais altas sobre eles. Também foi observado casos do intervencionismo funcionando como estímulo, no caso da alíquota diferenciada da energia elétrica destinada à indústria no estado do Rio Grande do Sul e, no mesmo estado, ao se tributar de forma diferente os vinhos e demais bebidas derivadas da uva, por conta da região produtora destes bens no estado.

Em contraponto ao princípio da justiça tributária, as alíquotas incidentes sobre a energia elétrica, gasolina e álcool e os serviços de comunicação, nos 3 estados

analisados, podem ser consideradas socialmente injustas. Sobre estes bens e serviços é aplicada a alíquota máxima destes estados, com algumas exceções no que diz respeito à energia elétrica, evidenciando o cunho arrecadatório do ICMS neste caso. O estado do Paraná se destaca neste grupo ao tributar pesadamente a energia elétrica, fazendo poucas distinções de destino da energia em que incidem alíquotas menores, diferentemente dos outros dois estados.

Trabalhos deste gênero são importantes para proporcionar um maior conhecimento sobre os possíveis efeitos, sociais e econômicos, que uma política fiscal pode estar causando ou vir a causar, como também alinhar estes efeitos com os objetivos do governo. A relevância de análises sobre este tipo específico de imposto, incidentes sobre o consumo, é ainda maior dada a realidade da matriz tributária e os efeitos possivelmente nocivos que o peso destes tributos podem causar.

Insuficiência de dados mais específicos, como por exemplo, dados sobre a arrecadação separada por produtos, não somente dos que possuem certo controle de preços, como é o caso, por exemplo, da energia elétrica e dos combustíveis, atrapalham na realização de um trabalho mais amplo sobre o assunto. Outra dificuldade existente é a complexidade presente na legislação tributária brasileira, que necessita de maior organização, clareza e uniformidade, para que desta forma se possa, por exemplo, elaborar um comparativo mais realista entre os estados.

Vencidos estes desafios é possível se ter um maior conhecimento sobre o real impacto da matriz tributária brasileira sobre a população, sobre a distribuição de renda, sobre o desenvolvimento econômico e social, como também sobre os cofres públicos, entre outros diversos fatores que são influenciados pelos tributos de uma nação.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BAINY, A. F. . **A seletividade em função da essencialidade no imposto sobre a circulação de mercados e serviços (ICMS)**. 2012. 105 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. 2012.

BALBINOTTO NETO, Giácomo . **Os Efeitos Econômicos da Redução do ICMS Sobre a Cesta Básica: Uma Análise Teórica e Algumas Evidências Empíricas**. Perspectiva Econômica, São Leopoldo / RS, v. 28, n. 82, p. 95-114, 1992.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 set. 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil 2014**.

Brasília, 2015. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 23 ago. 2016.

CALDAS, D. O. M. . **Aspectos da Justiça Tributária**. Perspectiva Sociológica, v. 2, p. 1-19, 2009.

GIAMBIAGI, F. . **O efeito-Tanzi e o imposto de renda da pessoafísica: um caso de indexação imperfeita**. Revista de Finanças Públicas, Rio de Janeiro, v. 47, p. 5-17, 1987.

GUIMARÃES, Raymundo F. **Consideracoes Teóricas Sobie os Princípios Básicos de um Sistema Tributário**. Ensaio FEE, Porto Alegre, v. 2, n. 1, p. 91-142, 1981.

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

LAGEMANN, E. . **Tributação ótima**. Ensaio FEE, Porto Alegre, v. 25, n. 2, p. 403-426, 2004.

LAGEMANN, E. . **Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios**. In: Valcir Gassen. (Org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira; diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. 1 ed. Brasília, p. 51-70, 2012.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à Economia. Tradução da 3a. edição Norte-Americana**. São Paulo: Thomson Learning, 2004.

MUSGRAVE, Richard A. ET, OT and SBT. **Journal of Public Economics**. Vol. 6, p. 3-16, 1976.

PARANÁ. **Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná. RICMS**. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201206080.pdf>>. Acesso em: 10 ago 2016.

PINTOS-PAYERAS, J. A. **Análise da progressividade da carga tributária sobre a população Brasileira**. Pesquisa e Planejamento Econômico, v. 40, n. 2, p. 153-186, 2010.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei Estadual nº 8.820 de 27 de janeiro de 1989: institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências**. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.820.pdf>>. Acesso em: 10 ago 2016.

SANSON, João Rogério. **Incidência Tributária e os gastos em alimentos**. Análise Econômica. Porto Alegre, v. 9, n. 16, p. 107-123, 1991.

SANTA CATARINA, **Secretaria Estadual da Fazenda de Santa Catarina. RICMS/SC-01**. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_ricms_01_00_00.htm>. Acesso em: 10 ago 2016.

SANTOS, É. G. . **Desigualdade social e justiça tributária**. 2009. Disponível em: www.agu.gov.br/page/download/index/id/905012. Acesso em: 26 de março de 2016.

SILVA, D. M. . **Incidência Tributária e Estrutura de Mercado**. Revista de Economia e Administração , v. 2, p. 61-80, 2003.

SHOUP, Carl S. . **Criteria for choice among types of value-added tax.** World Bank, 1986.

SMITH, A. . **A riqueza das nações.** São Paulo. 1996.

ANEXO A – ITENS DA CESTA BÁSICA DO ESTADO DO PARANÁ.

Tabela 15 - Produtos pertencentes à cesta básica do estado do Paraná

Produtos	Produtos	Produtos
Açúcar e outros adoçantes artificiais ou naturais	Feijão em estado natural	Ovos de galinha
Amido de milho	Frutas frescas	Pão francês ou de sal
Arroz em estado natural	Fubá, inclusive pré-cozido	Peixes frescos, resfriados ou congelados
Aveia em flocos	Leite	Produtos hortifrutigranjeiros, inclusive alho em estado natural
Café torrado em grão ou moído	Macarrão e outras massas alimentícias	Produtos vegetais em embalagem longa vida, com ou sem carne
Carnes e miúdos de aves, coelhos e gados bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino	Manteiga	Queijo minas, mozzarella e prato
Chá em folhas	Margarina e creme vegetal	Sal de cozinha
Erva-mate	Mel	Salsichas, exceto em lata
Farinha de aveia e de trigo	Mortadelas	Sardinha em lata
Farinha de mandioca e de milho, inclusive pré-gelatinizada	Óleos refinados de soja, de milho, de canola e de girassol	Vinagre

Fonte: Regulamento do ICMS do estado do Paraná.