

# IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES: ANÁLISE DOS SISTEMAS DE ARRECADAÇÃO

---

ALCIDES J. COSTA

Em que estágio do ciclo econômico deve incidir o  
impôsto de vendas? Por quê?

O impôsto de vendas e consignações, no Brasil, é provavelmente exemplo singular de tributo instituído por sugestão dos contribuintes. O artigo 219 do Código Comercial mandava que, nas vendas em grosso ou por atacado, entre comerciantes, o vendedor apresentasse ao comprador, em duplicata, no ato da entrega das mercadorias, a fatura ou conta dos gêneros vendidos. O vendedor e o comprador deviam assinar ambas as vias da fatura, ficando um exemplar em poder de cada um deles. Essas contas assinadas estavam sujeitas ao impôsto do sêlo desde o decreto n.º 4.505, de 9 de abril de 1870, e eram aceitas como título de dívida, para efeito de desconto bancário.

Dois fatores contribuíram para que as duplicatas de fatura deixassem de ser utilizadas em descontos bancários. Por um lado, generalizou-se o hábito de o comprador não devolver a conta devidamente assinada. Por outro, o decreto n.º 2.044, de 31 de dezembro de 1908, que regulou

a letra de câmbio e a nota promissória, trouxe sérias dúvidas a respeito da qualidade de título de crédito que se atribuía a essas duplicatas de fatura.

Desprovido de um título de aceitação obrigatória e de fácil circulação, o comércio movimentou-se para conseguir a instituição definitiva de um título com essas características. Sua primeira tentativa corporificou-se na lei orçamentária editada em 1914 para vigorar em 1915. Um dispositivo dessa lei equiparava as contas assinadas às notas promissórias e criava, por simples menção, um imposto sobre essas contas, ao mesmo tempo em que delegava ao Poder Executivo a regulamentação desse tributo. O citado dispositivo integrava o que se chamava de "cauda orçamentária", prática abusiva que só terminou com a reforma constitucional de 1926, e que consistia em inserir, na lei orçamentária, matéria totalmente estranha ao orçamento.

A duração desse novo título de crédito foi curta, pois logo no ano seguinte, em 1915, o dispositivo que o havia instituído foi revogado pela Lei n.º 3.070-A, sobretudo por ter sido entendida como inconstitucional a delegação de poderes ao Executivo.

O Comércio, porém, não desistiu do seu intento. O Congresso das Associações Comerciais do Brasil, reunido no Rio de Janeiro em 1922, propôs que se desse caráter de título cambiário às duplicatas de fatura, acenando com a cobrança de um imposto sobre as vendas documentadas por essas duplicatas, como atrativo para obter a adesão do poder público à idéia.

As sugestões foram aceitas pelo Governo Federal e postas em prática através da lei n.º 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Estava criado o imposto de vendas e consignações, que a Constituição de 1934 transferiu para a competência impositiva dos Estados.

Como se verifica, no Brasil esse tributo foi criado para atender a uma quase solicitação do comércio e não como

forma de enfrentar dificuldades financeiras do poder público, que foi o que aconteceu em quase todos os países onde êsse impôsto existe .

No período em que tem sido arrecadado pelos Estados, o impôsto de vendas e consignações sempre atingiu, de maneira uniforme, tôdas as vendas efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais . Embora constitua a viga-mestra dos orçamentos estaduais há quase trinta anos, os efeitos econômicos de um impôsto dessa natureza não foram ainda examinados . A única experiência feita foi a do Estado do Rio Grande do Sul, que estabeleceu um impôsto com alíquotas variáveis em função da natureza da mercadoria vendida, sistema que já foi revogado .

No segundo semestre de 1961, o Govêrno do Estado de São Paulo promoveu estudos dos quais resultou um projeto de lei que, embora publicado, não chegou a ser remetido à Assembléia Legislativa, e que alterava o sistema de incidência e arrecadação do impôsto de vendas e consignações.(1) Segundo êsse projeto, a incidência do impôsto ficaria limitada às vendas e consignações ocorridas no ciclo da produção industrial. Ficariam isentas as vendas e consignações feitas por produtores agropecuários e por comerciantes .

Sem considerar aspectos laterais do projeto, verifica-se que nêle se instituía um sistema de incidência que atingia apenas a produção industrial, quer a de produtos intermediários, quer a de finais . O projeto suscitou algumas discussões que se foram esmaecendo, até cessarem por completo . Todavia, o simples fato de ter sido elaborado demonstra a necessidade de algumas reflexões a propósito dos sistemas usados para a arrecadação do impôsto de vendas .

---

1) Jornal "O Estado de S. Paulo", de 5-1-1962, pág. 19.

#### SISTEMAS DE ARRECADAÇÃO

O impôsto de vendas pode, básicamente, ser arrecadado de acôrdo com três sistemas: o do estágio múltiplo, o do estágio singular e o do valor acrescido. (2)

No primeiro sistema (estágio múltiplo) o impôsto incide sôbre tôdas as vendas ocorridas no ciclo da produção e no da comercialização. No segundo sistema (estágio singular), o impôsto incide apenas uma vez na produção e comercialização dos produtos; essa incidência pode localizar-se na fonte de produção (impôsto sôbre o produtor), nas vendas de atacadistas a varejistas, ou nas dêstes ao consumidor. Assinale-se que não há exemplo de impôsto incidente unicamente sôbre as vendas de produtores agropecuários. Em todos os países que se limitam a tributar as vendas dos produtores, os atingidos são os industriais.

No sistema do impôsto sôbre o valor acrescido, são tributadas tôdas as vendas, mas o vendedor sempre desconta, do impôsto que deve recolher, aquêle que já foi pago pelos industriais ou comerciantes em cujas mãos a mercadoria houver passado antes.

#### O IMPÔSTO DE ESTÁGIO MÚLTIPLO

O impôsto de estágio múltiplo, que é o que existe na quase totalidade dos Estados brasileiros, tem alguns aspectos positivos a par de muitos outros negativos. (3)

---

2) O impôsto é conhecido entre nós como "de vendas e consignações". Será aqui denominado "impôsto de vendas" para maior facilidade.

3) Os autores que tratam da matéria repetem substancialmente as mesmas observações em tôrnc das vantagens e desvantagens de cada um dos sistemas de incidência e arrecadação do impôsto de vendas. Êste trabalho baseou-se especialmente em: (a) Francesco Forte, artigo publicado na *Révue de Science Financière*, 1956, págs. 386 e segs., sob o título "A quel state du cycle économique doit-on percevoir l'impôt sur le chiffre d'affaires?"; (b) *Impôt sur Transactions, Transmissions et Chiffre d'Affaires* — dirigido por Masoin e Morselli e publicado pelo *Institut de Sciences Financières de L'Université de Palerme*, 1959; e (c) principalmente em John F. Due, *Sales Taxation*, Londres, Routledge & Kegan Paul, 1957, sem dúvida a melhor obra sôbre o assunto.

Êsse tipo de impôsto permite que determinada arrecadação seja conseguida com uma alíquota muito mais baixa do que a exigida por qualquer dos tipos de impôsto de estágio singular, para conseguir o mesmo rendimento! Essa é sua vantagem mais acentuada.

Apesar disso, no Brasil, são bastante altas as alíquotas do impôsto de vendas. No Estado de São Paulo, por exemplo, êsse tributo é cobrado à alíquota de 4,8%, só inferior entre os países onde existe impôsto de vendas do mesmo tipo à da existente na Áustria (5,25%). Note-se, porém, que na Áustria as vendas de produtos alimentícios básicos e as efetuadas por agricultores estão sujeitas ao impôsto de 1,7%, e as vendas de atacadistas, ao de 1,8%.

Teòricamente, um impôsto mais baixo constitui um incentivo menor à sonegação e portanto, sob êsse aspecto, o impôsto do tipo de estágio múltiplo seria o ideal. Mas o grande número de contribuintes — uma vez que o tributo atinge todos os industriais, comerciantes e produtores agropecuários — torna difícil a fiscalização; êsse fator é um incentivo à sonegação e compensa a ausência de outro incentivo derivado de alíquotas baixas.

Entre nós, o impôsto de vendas é cobrado a alíquotas bastante elevadas para um sistema de estágio múltiplo. A multiplicidade de alíquotas tão altas é um convite à fuga aos deveres fiscais, ao qual se junta o que decorre da dificuldade de fiscalização. Do conjunto, resulta uma sonegação que não deve ser pequena.

Um impôsto de estágio múltiplo, com alíquota uniforme e sem grande número de isenções, é de fácil compreensão para os contribuintes e, à parte o inconveniente do grande número de emprêsas a serem fiscalizadas, de grande simplicidade de administração pelos agentes do poder público.

Um impôsto de vendas dêsse tipo fica bastante diluído pela indústria e pelo comércio atacadista e varejista. O seu impacto faz sentir-se com menos intensidade em cada

um dêesses estágios do ciclo da produção e da comercialização, porque o tributo que onera cada produto atinge-o gradativamente e não de uma só vez, como no impôsto de estágio singular.

Tôdas essas vantagens do impôsto de vendas de estágio múltiplo não são suficientes para compensar-lhe as desvantagens, que têm levado a maior parte dos países a optar pelo impôsto de estágio singular. E dessas desvantagens, a mais acentuada é a de que o impôsto de vendas de estágio múltiplo constitui um incentivo de mera natureza fiscal à integração vertical das emprêsas.

Êsse aspecto é bastante sensível no setor da produção industrial. Se uma emprêsa deve ficar onerada com um impôsto ao comprar componentes manufaturados ou semimanufaturados para fabricar seus produtos, será bastante tentada a examinar a possibilidade de produzir êsses componentes, economizando assim o tributo, mormente se êste fôr alto. Se essa economia compensar, em certo prazo, o investimento adicional necessário, ou se essa economia permitir melhores condições para enfrentar os competidores, essa emprêsa, certamente, passará a fabricar tais componentes.

O mais notável analista do impôsto de vendas, JOHN F. DUE, atribui ao impôsto de estágio múltiplo da Itália a inexistência, nesse país, da encomenda, a terceiros, de partes do produto final, muito comum nos Estados Unidos.

O incentivo à integração age também no ciclo da comercialização, notando-se uma tendência à eliminação do atacadista e ao estabelecimento de relações diretas entre o fabricante e o varejista e até entre o fabricante e o consumidor. (4)

---

4) Entre nós, não existem estudos sôbre os efeitos econômicos do impôsto de vendas, mas seus efeitos de integração são evidentes. Na indústria automobilística, por exemplo, há uma tendência à integração, produzida talvez em parte pela ausência de uma indústria completa de auto-peças e em parte pela ação do impôsto de vendas.

A própria lei, ao procurar diminuir os efeitos de integração do impôsto de vendas de estágio múltiplo, fornece os melhores exemplos do incentivo aqui tratado. A lei paulista n.º 1.037, de 28 de maio de 1951, ainda em vigor por força de sucessivas prorrogações de seu prazo, concedeu isenção do impôsto de vendas e consignações para as operações internas da praça de Santos, realizadas com café, quando destinadas à formação de lotes para a exportação. Não fôra esta lei, talvez já tivesse desaparecido, em Santos, o comércio de café era sua modalidade tradicional. Provavelmente, êsse comércio ter-se-ia concentrado nas mãos dos grandes exportadores que só manipulam o café por êles adquirido dos produtores. Ainda em São Paulo, a lei n.º 6.026, de 31 de dezembro de 1960, concedeu isenção de impôsto para as vendas e consignações de algodão em pluma, exceto quando realizadas para fora do país ou quando feitas a industriais que adquirem o algodão para utilizá-lo em suas indústrias. Também esta lei eliminou qualquer incentivo à integração vertical no comércio do algodão em pluma.

Desde que apontamos como desvantagem do impôsto de estágio múltiplo a de constituir êle um incentivo meramente tributário à integração vertical, a esta altura caberia perguntar se motivos de outra natureza aconselham o combate a essa integração ou tornam preferível seu favorecimento. A resposta foge ao objetivo dêste trabalho. O legislador pode, conscientemente, utilizar-se do impôsto de vendas como instrumento de incentivo à integração vertical; o que não parece razoável é que, em circunstâncias em que êsse objetivo não é desejado em virtude de razões de política econômica, êsse incentivo não seja corrigido ou compensado, quando resultante pura e simplesmente da aplicação da lei tributária, contrariando, talvez, a tendência da economia.

Porém, a desvantagem até aqui abordada não é a única atribuída ao impôsto de vendas de estágio múltiplo que é também suscetível de alterar o comércio de importação e exportação.

Se não existir impôsto de vendas no país de origem do produto importado, êste ficará em posição vantajosa, na competição com produtos nacionais. O importador pagará o impôsto apenas uma vez, ao vender o produto. No entanto, o comerciante que estiver colocado no mesmo momento do ciclo da comercialização e que tiver comprado o produto no país, recebê-lo-á onerado pelo impôsto incidente sôbre a mercadoria, em cada venda, desde a fonte de produção. Os produtos exportados, por seu turno, terão situação de inferioridade em relação aos provenientes de países onde o impôsto de vendas não exista.

Embora nenhum estudo tenha sido feito, é de supor-se que a tarifa aduaneira e, mais do que a tarifa, o regime cambial, anulem os possíveis efeitos do impôsto de vendas nas importações feitas pelo Brasil.

O mesmo não acontece nas exportações e, por diversas vezes, a indústria sugeriu que fôsse concedida isenção do impôsto de vendas para os produtos exportados. Constitui, aliás, prática muito difundida conceder essa isenção. É o caso da Itália e da Alemanha, para limitar as citações a países onde o impôsto de vendas é do tipo de estágio múltiplo. A Itália, além de isentar a venda para o Exterior, adota um sistema de reembolso do impôsto que houver onerado a mercadoria, antes de exportada.

Não é preciso ir tão longe para encontrar exemplos de isenção para as exportações. Concede-a a nossa legislação do impôsto de consumo, tributo que, do ponto de vista econômico, identifica-se com o impôsto de vendas.

Por último, entre as desvantagens do impôsto de estágio múltiplo, encontra-se a de o tributo dêsse tipo ocasionar distorções no ônus real que recai sôbre o contribuinte de fato.

As mercadorias cujo ciclo de produção e comercialização é longo ficam sujeitas a um impôsto relativamente mais alto, porque atinge o produto por várias vezes. Ocorre que, entre essas mercadorias, encontram-se algumas de uso ne-

cessário ou muito difundido, de modo que a grande massa de consumidores fica, na realidade, em relação a tais produtos, sujeita a um impôsto mais alto do que o que atinge outros produtos menos necessários mas sujeitos a um ciclo de produção e comercialização menos longo. As jóias, por exemplo, têm um ciclo de produção e comercialização muito curto, em comparação com as roupas.

Na verdade, o impôsto de estágio múltiplo em sua forma pura é bastante raro. O que existe em São Paulo e no Brasil, de modo geral, aproxima-se bastante dessa forma pura. Se, até hoje, nenhum estudo se fêz a propósito dos efeitos econômicos de um impôsto dessa natureza e se são esporádicas as medidas para evitar os efeitos não desejados, é certo que o progresso econômico do País forçará a adoção de medidas dessa ordem, se o mesmo sistema fôr mantido.

É o que tem acontecido em outros países. Para diminuir o incentivo à integração vertical, na Alemanha, uma empresa que produz o fio e o tecido fica sujeita ao impôsto quando transfere o fio para a seção de tecelagem; as vendas a varejo feitas por fabricantes ficam sujeitas a um impôsto mais elevado. Na Itália, são tributadas as transferências de mercadorias que uma fábrica faz para armazéns de varejo a ela pertencentes. Na Áustria, o Ministro das Finanças pode aplicar um impôsto adicional a firmas integradas, para igualar o ônus que as atinge ao das firmas não integradas.

Outros e numerosos exemplos poderiam ser aduzidos. Mas a lição a deduzir é a de que as medidas de correção dos defeitos do impôsto de vendas de estágio múltiplo tendem a destruir a sua maior vantagem, que é a simplicidade. Esse motivo, aliado à dificuldade de fiscalização decorrente do grande número de contribuintes, tem levado muitos países a preferir o impôsto de vendas cobrado apenas num dos momentos do ciclo da produção e da comercialização.

### O IMPÔSTO DE VENDAS DE ESTÁGIO SINGULAR

O sistema de estágio singular pode traduzir-se em uma tributação no nível da produção, no do atacado ou no do varejo.

Em qualquer desses níveis, o sistema de estágio singular elimina o incentivo à integração porque se o impôsto incide apenas uma vez, seja qual fôr o número de vendas a que esteja sujeito um produto até alcançar o consumidor, torna-se inútil agregar à empresa outros estágios do ciclo da produção ou da comercialização apenas para evitar a incidência múltipla do impôsto. A carga tributária pode ser melhor calculada e atender melhor aos desejos do legislador, pois passa a independe da maior ou menor extensão do ciclo de produção e comercialização, fator que é, às vezes, circunstancial.

O impôsto de estágio singular torna mais fácil dispensar aos bens importados um tratamento que os coloque em pé de igualdade com os produzidos no país, e às mercadorias exportadas um tratamento que não lhes crie situação desfavorável nos mercados internacionais. O número de contribuintes é muito inferior ao encontrado num sistema de estágio múltiplo, do que decorre a possibilidade de ser exercida melhor fiscalização. Ao lado de tôdas essas vantagens, porém, o impôsto de estágio singular, cobrado uma só vez, exige a aplicação de uma alíquota muito mais elevada para obter a mesma arrecadação. Certos exemplos práticos parecem demonstrar que essa desvantagem é mais de ordem teórica e que uma alíquota alta, num impôsto desse tipo, não produz efeitos desastrosos para a economia globalmente considerada. No Canadá o impôsto é de 10% e na Finlândia de 20%, pagos pelos fabricantes, em ambos os casos. Na Noruega, há um impôsto de 10%, devido pelos varejistas, e na Nova Zelândia um de 20%, incidente sobre os atacadistas. De qualquer modo, uma alíquota muito alta conduz a maior sonegação, ou, pelo menos, é um atrativo maior à sonegação.

Êste conspecto geral sôbre o impôsto de vendas de estágio singular requer o complemento de um exame de suas três modalidades.

O IMPÔSTO DE VAREJISTA,  
DE ATACADISTA E DE FABRICANTE

No consenso geral, a modalidade mais perfeita, sob o aspecto econômico, é a do impôsto de vendas incidente apenas sôbre as vendas de varejo.

Admitido que êsse impôsto se destina a atingir o consumo, é claro que sua cobrança no nível do varejo assegura uma repercussão mais perfeita do que a conseguida com a tributação em qualquer outro nível. Um impôsto cobrado do fabricante ou do atacadista representa, para o contribuinte de fato, um ônus variável em função da margem de lucro do varejista. Se, para um mesmo produto, a margem de lucro de um varejista é maior do que a de outro, daí resulta que, no primeiro caso, o ônus tributário será menor, em relação ao preço final da mercadoria, se a incidência houver ocorrido no nível de fabricação ou no de atacado.

O impôsto de varejo evita êsse inconveniente, além de ser o que melhor se presta a adequar o tributo ao preço final, sejam quais forem as circunstâncias que cerquem a última venda. Num impôsto de atacado ou de fabricante, o ônus do consumidor que adquire o produto numa loja elegante é o mesmo que o do que faz sua compra em loja modesta. Daí decorre que o ônus dêste último é maior porque, para um preço mais baixo, suportou o mesmo impôsto.

O impôsto de vendas incidente no nível de fabricação é discriminatório contra os fabricantes que vendem no varejo. Se o fabricante vende a atacadistas ou varejistas, seu preço é mais baixo que o das vendas que faz a consumidores, uma vez que não está acrescido das despesas de distribuição. Por essa razão, as mercadorias que o fabricante vende a consumidor ficam mais oneradas do que as que

o varejista adquire do fabricante para revenda a consumidores.

Pelas mesmas razões, o impôsto de vendas cobrado do atacadista é discriminatório contra os atacadistas que efetuam vendas no varejo.

O impôsto de vendas cobrado no varejo elimina êsses inconvenientes, pois permite uma alíquota menor para obter o mesmo produto final, por ser calculado com base no preço de venda no varejo, que, naturalmente, é mais alto que o de atacadista ou de fabricante.

Cada comerciante calcula sua margem de lucro sôbre o custo da mercadoria e, depois, adiciona o impôsto de vendas, ressalvada a hipótese de as condições de mercado não lhe permitirem repercutir o tributo. Se êste é pago pelo fabricante, a tendência do atacadista será a de calcular o seu lucro com base no custo, em que incluirá o impôsto antes recolhido. O varejista, por seu turno, fará o mesmo e calculará seu lucro sôbre o custo, onde estarão computados o impôsto pago pelo fabricante e a margem de lucro do atacadista, inclusive a parcela calculada sôbre o impôsto. O resultado é a formação de uma verdadeira pirâmide, onde aparecem margens de lucro sôbre margens de lucro, tendo o impôsto na base. Êsse efeito, que não é estranho ao impôsto de estágio múltiplo, não existe quando o tributo é cobrado no nível do varejo.

Êste tipo de impôsto de vendas faz também desaparecer a dificuldade de tratamento de mercadorias importadas ou exportadas.

Em países organizados em federação, como o Brasil, o impôsto de vendas incidente apenas sôbre varejistas faz reduzir ao mínimo os atritos entre estados, nas operações interestaduais, muito agudos entre nós, como demonstra a luta que, no Congresso Nacional, vem sendo travada há alguns anos em tôrno da revogação do sistema instituído

pelos decretos-leis n.º 915, de 1.º de dezembro de 1938 e n.º 1.061, de 20 de janeiro de 1939. (5)

A cobrança de impôsto no varejo permite que se determine o destaque da parcela relativa ao tributo, para que o consumidor tenha consciência do que está pagando. As circunstâncias decidirão, em cada caso, se essa possibilidade deve ser utilizada.

Como se verifica, do ponto de vista econômico, o impôsto de vendas cobrado no nível do varejo é o que mais vantagens apresenta. Tôdas elas, porém, podem não ser suficientes para compensar a desvantagem representada pela enorme dificuldade de combate à sonegação.

O maior índice de fuga ao cumprimento de obrigação tributária encontra-se no varejo, não só porque nesse nível se concentra o maior número de contribuintes, mas também porque o comércio varejista é o mais difícil de fiscalizar, sobretudo onde predomina o pequeno comércio, desprovido de registros contábeis ou, pelo menos, de registros aceitáveis, e exercido pelo proprietário do estabelecimento auxiliado por seus familiares ou por poucos empregados.

No Estado de São Paulo, o volume do pequeno comércio desaconselha a adoção de um sistema de cobrança do impôsto de vendas apenas no varejo. É verdade que hoje, no sistema de estágio múltiplo, o varejo é tributado, mas não é menos verdade que, sendo alto o índice de sonegação, tornar-se-ia perigoso assentar a arrecadação do principal impôsto do estado num impôsto de vendas cobrado ape-

---

5) Segundo êsses decretos-leis, o impôsto sôbre vendas e consignações é devido no lugar em que se efetuar a operação. Para os efeitos fiscais, considera-se lugar em que se efetua a operação (venda ou consignação) aquêle em que está situado o estabelecimento de vendedor ou consignante, seja matriz, filial, sucursal, agência ou representante, com depósito, a seu cargo, das mercadorias vendidas ou consignadas, salvo quando se tratar de venda ou consignação efetuada diretamente pelo próprio fabricante ou produtor, caso em que o lugar da operação será aquêle onde foi fabricada ou produzida a mercadoria. Nos casos em que houver simples depósitos de mercadorias a serem negociadas por estabelecimentos situados em território de estado diferente, o lugar da operação é aquêle em que estiver situado o depósito onde se encontra a mercadoria.

nas dos varejistas. Note-se que na Holanda, por exemplo, país pequeno, onde existe o impôsto de vendas de estágio múltiplo, foi abolida, a partir de 1955, a tributação das vendas a varejo, sob o fundamento de que havia grande possibilidade de sonegação.

Em lugares onde a produção artesanal ocupa posição de importância, a cobrança de impôsto de vendas no varejo pode levar a conseqüências que o legislador não desejou. Pequenos estabelecimentos de caráter artesanal tendem a abastecer-se no varejo, de modo que tudo quanto adquirem já lhes chega às mãos com uma carga tributária que se vai repetir quando o seu produto atingir o consumidor.

Por outro lado, o impôsto no nível do atacado permite uma alíquota um pouco menor para obter a mesma arrecadação, uma vez que os preços são mais altos que os do fabricante. Torna-se mais fácil com êste impôsto do que com o de fabricação dar aos produtos importados e exportados um tratamento que não os coloque, respectivamente, em posição superior à dos produzidos no local ou inferior à dos produtos de outros países. Essas vantagens, também encontradas no impôsto de vendas cobrado no varejo, resultam do fato de que o atacado está próximo do varejo que é, economicamente, o nível ideal para a cobrança do impôsto de vendas.

A existência de número muito grande de pequenos atacadistas, ou de atacadistas que são simultaneamente varejistas, desaconselha a cobrança do impôsto de vendas apenas no nível do atacado, não só pela dificuldade de fiscalizar o pequeno atacadista, como pela dificuldade ainda maior de, num mesmo estabelecimento, distinguir, de modo satisfatório, as vendas de atacado das de varejo.

Um dos argumentos invocados contra a tributação no nível da fabricação é o de que o impôsto deve ser cobrado a uma alíquota bastante elevada e que o impacto recai sobre os fabricantes, que têm, então, de aumentar seu capital de giro.

O argumento é exato mas não se aplica apenas aos fabricantes. Como já foi dito acima, um impôsto de estágio múltiplo vai onerando a mercadoria gradativamente, de modo que a carga atinge seu total na venda feita pelo varejista. Num impôsto de estágio singular, o ônus total recai sôbre o produto de uma só vez. Se é o fabricante que paga o impôsto, e admitida uma repercussão perfeita, o preço é acrescido da parcela do tributo desde a fonte até o consumidor. Dessa maneira, também o atacadista e o varejista terão necessidade de aumentar seu capital de giro.

#### O IMPÔSTO SÔBRE O VALOR ACRESCIDO

O impôsto sôbre o valor acrescido apresenta algumas vantagens resultantes do fato de ser uma combinação dos sistemas de estágio múltiplo e do de estágio singular. Assemelha-se ao de estágio múltiplo por incidir sôbre tôdas as vendas do ciclo da produção e da comercialização, com o que o impacto fica distribuído pelo produtor e pelos comerciantes.

Identifica-se com o sistema de estágio singular porque a incidência é uma só, pois cada contribuinte desconta, do impôsto a pagar, o que antes incidiu sôbre as vendas do mesmo produto. Dessa maneira, evita-se o incentivo à integração vertical e torna-se possível uma conveniente adequação do impôsto ao preço final da mercadoria.

O impôsto sôbre o valor acrescido permite ainda que cada contribuinte seja fiscalizado através dos outros, em virtude do desconto do impôsto antes pago.

Teoricamente, é um tipo bastante simples. Na prática, apresenta dificuldades de não pequena monta, o que é bem demonstrado pelo impôsto de consumo, que é um impôsto sôbre o valor acrescido cobrado apenas no ciclo da produção industrial.

De qualquer maneira, o impôsto de vendas do tipo do valor acrescido é inaplicável no Brasil pela impossibilidade prática de um estado fiscalizar com eficiência o desconto relativo ao impôsto pago em outros estados.

UMA TENTATIVA DE REFORMA  
DO IMPÔSTO DE VENDAS EM SÃO PAULO

A exposição feita permite examinar a idéia central do projeto de lei elaborado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Essa idéia é a de fazer incidir o impôsto de vendas somente sôbre as vendas feitas por industriais, mediante a aplicação de uma alíquota diferencial. As vendas de industriais a industriais pagariam um impôsto de 3% e as de industriais a comerciantes um impôsto de 12%. As vendas feitas por comerciantes ficariam isentas do impôsto, bem como as realizadas por produtores agrícolas e pecuários. Eis aí, em poucas palavras, a essência do projeto.

Por fugirem ao objeto dêste artigo, ficam de lado outros aspectos do projeto, como o tratamento das mercadorias enviadas para outros estados ou dêles recebidas.

O projeto de lei adota um tipo misto de impôsto de vendas, qual seja o de incidência múltipla e diferencial, mas restrita ao ciclo da produção industrial.

O projeto não elimina o incentivo à integração vertical das indústrias, embora o diminua em relação ao atual, porque fixa a alíquota das vendas entre industriais em 3%, quando hoje ela é de 4,8%.

O impôsto de estágio múltiplo é discriminatório contra os produtos cujo ciclo de produção e comercialização é longo. O projeto diminui o impôsto nas vendas de produtos intermediários da indústria e elimina o tributo incidente sôbre as vendas feitas por produtores agropecuários e por comerciantes. Em consequência, para manter a mesma arrecadação, teve que aumentar substancialmente a alíquota do impôsto sôbre as vendas de industriais colocados no extre-

mo do ciclo da produção. Daí resulta um impôsto altamente discriminatório contra as mercadorias cujo ciclo de produção é curto.

Um exemplo poderá esclarecer melhor a afirmativa. O cimento, normalmente, passa do produtor ao revendedor e dêste ao consumidor, ficando, hoje, sujeito a duas incidências de 4,8% cada uma. No sistema do projeto, o tributo será pago só uma vez, pelo produtor, mas à alíquota de 12%.

O projeto não elimina, embora amenize, o tratamento mais favorável de que gozam os produtos provenientes de países onde não existe impôsto de vendas ou onde há isenção para as exportações. Por outro lado, indústrias que recebem tôda ou a maior parte da matéria-prima de outras unidades federativas terão um forte incentivo fiscal para se instalarem fora do território paulista. (6) Se a venda final é onerada com um impôsto de 12% e se a matéria-prima provém de estados onde já sofreu incidências à alíquota uniforme, será interessante para o industrial localizar-se fora de São Paulo, para que sua venda sofra a incidência a uma alíquota uniforme. Dessa maneira, seu produto será menos onerado nas vendas que fizer para os estados outros que não São Paulo. E nas vendas para êste estado, seu produto sofrerá um ônus médio de apenas 4% se vender diretamente a consumidores, sendo êsse ônus o impôsto cobrado pelo estado de origem. Tanto faz que a venda seja direta como feita através de filial, em virtude do regime instituído pelos Decretos-leis n.º 915, de 1938 e n.º 1 061, de 1939.

Se o produtor vender a comerciante de São Paulo, a vantagem desaparecerá praticamente, porque, neste caso, o comerciante ficará sujeito a um impôsto de 7% nos têrmos do projeto. De qualquer maneira, porém, o industrial

---

6) Tôdas as considerações desenvolvidas a propósito do comércio interestadual baseiam-se em duas hipóteses. A primeira, real com pouquíssimas exceções, é a de que os estados arrecadam o impôsto de vendas utilizando-se de um sistema de estágio múltiplo, com alíquota uniforme. A segunda é a de que essa alíquota uniforme anda, nos estados, por volta da média de 4,5%.

de outro estado, ao vender a comerciante não localizado em São Paulo, terá sofrido uma incidência de apenas 4% em média, e não de 7%, que seria a alíquota aplicável a vendas para fora do estado se o industrial fôsse estabelecido em São Paulo.

Por último, ficarão em total desvantagem em relação aos produzidos noutros estados os produtos fabricados em São Paulo e vendidos a comerciantes, para revenda em outros estados. Como as alíquotas do projeto foram calculadas, para incidindo no ciclo da produção industrial, produzir rendimento igual ao de uma alíquota uniforme em sistema de estágio múltiplo, os produtos chegarão ao comerciante paulista com um ônus idêntico ao que, em outros estados, só é atingido na última venda, uma vez que em todos os estados é vigente o sistema de estágio múltiplo. Em consequência, o comerciante paulista venderá mercadorias tão oneradas quanto as produzidas fora de São Paulo e vendidas noutros estados por varejistas.

Se o comerciante paulista vender diretamente a consumidores de outros estados, o que será hipótese rara, o ônus do produto vendido equilibrar-se-á com o que atinge as mercadorias produzidas fora de São Paulo. Mas as mercadorias produzidas em São Paulo ficarão em desvantagem se o fabricante as vender a comerciante aqui estabelecido e se êste as revender a comerciantes de outros estados. E a desvantagem será maior se o comerciante paulista transferir a mercadoria para filial situada noutro estado, porque êsse comerciante, ao efetuar a venda, será ainda devedor do impôsto de vendas ao estado onde estiver a filial.

De qualquer modo, o sistema do projeto deverá provocar alterações no tipo de relações comerciais entre São Paulo e os outros estados, com tendência ao aumento de contactos directos entre os industriais paulistas e comerciantes não localizados em território paulista.

Uma última observação pode ser feita a respeito do projeto. Parece que o fator determinante de sua elaboração

e conseqüente abandono do sistema de estágio múltiplo foi o volume da sonegação do impôsto de vendas, facilitado pelo grande número de contribuintes a fiscalizar.

Nesse campo, é preciso não esquecer que quanto maior o número de grandes indústrias, tanto mais amplas serão as possibilidades de sucesso de um impôsto de vendas incidente sôbre o ciclo de produção industrial. O inverso também é exato, sendo mesmo inviável um impôsto desse tipo em lugares onde predomine o artesanato ou a indústria familiar.

Ora, segundo o Relatório anual do Departamento Regional em São Paulo do SENAI, em junho de 1961, havia neste Estado 56.918 estabelecimentos industriais em funcionamento, empregando 1.016.419 trabalhadores. Informa o mesmo Relatório que o número médio de empregados, por estabelecimento, no estado, era de 17,9, assim distribuído: Capital, 19,7; e Interior 15,9. (7)

Como se verifica, apesar do aumento de estabelecimentos industriais de grande porte, últimamente ocorrido em São Paulo, ainda predomina a pequena ou a média indústria. Essa circunstância não pode deixar de ser objeto de cuidadoso estudo antes da implantação do sistema de impôsto de vendas de estágio singular, no nível da produção industrial, porque a fiscalização da pequena indústria apresenta dificuldades talvez até maiores do que a do pequeno comércio.

#### CONCLUSÕES

A rigor, não existe um tipo ideal do impôsto de vendas que atenda, simultaneamente, ao ótimo econômico e à mais fácil administração do tributo. As circunstâncias aconselharão, em cada caso, qual o tipo mais conveniente.

Não é certo que o impôsto do tipo de estágio múltiplo seja o que melhor corresponde às necessidades e possibilida-

---

7) Segundo notícia do jornal "O Estado de S. Paulo", de 13-3-1962.

des da economia paulista ou das atividades fiscalizadoras das autoridades fazendárias dêste estado. Mas a resposta exata a essa dúvida depende de pesquisas e estudos que, por seu turno, só podem ser levados a cabo depois de colhidos dados apropriados, cuja inexistência não permite no momento uma conclusão sobre a viabilidade e a conveniência da substituição, por outro do sistema em vigor.

O projeto de lei elaborado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo teve o mérito de iniciar discussões sobre assunto tão importante e até agora não estudado. Mas qualquer sistema novo deve ser cuidadosamente examinado em todos os seus aspectos e inclusive quanto aos seus reflexos no comércio interestadual.