

REFORMA TRIBUTÁRIA: UMA RESENHA

JOSÉ TEÓFILO OLIVEIRA

JULHO - 2002

NOTA INTRODUTÓRIA

Este trabalho reúne e atualiza diversos relatórios escritos desde 1994 pelo autor sobre reforma tributária. Trata-se de um tema, infelizmente recorrente, ao qual não tem sido dado um encaminhamento adequado pelo Executivo e Legislativo federais. Nos dias que correm, são reclamadas das autoridades providências no sentido de que sejam aprofundadas as reformas econômicas, com destaque para as reformas tributária e previdenciária, como pré-requisito para o estabelecimento de um novo patamar de crescimento econômico e social no país.

Ao reunir, esclarecer e comentar um conjunto de propostas de reforma, espera-se estar contribuindo para elucidar um assunto que tem-se revelado de difícil solução, ao mesmo tempo em que o setor produtivo brasileiro clama por um encaminhamento urgente.

Neste trabalho foram, inicialmente, colecionadas as principais propostas de reforma apresentadas nos últimos dez anos, esclarecendo seus conteúdos em seus aspectos mais essenciais. Numa segunda seção desenvolveu-se um referencial analítico que dá embasamento às avaliações das diversas propostas e, para finalizar, na seção três reuniu-se as principais conclusões do relatório.

Deixo registrado um reconhecimento especial ao Dr. Arthur Carlos G. Santos, que sempre demonstrou interesse e por isso motivou-me a colocar no papel essas idéias.

JOSÉ TEÓFILO OLIVEIRA

ÍNDICE

SEÇÃO I – BALANÇO DE UMA DÉCADA DE DISCUSSÕES SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA	1
1.0 As principais propostas de reforma tributária de 1993	1
1.0.1 Projeto do PPR	3
1.0.2 O projeto do PFL.....	4
1.0.3 O projeto José Serra.....	4
1.0.4 O projeto Luiz Roberto Pontes	5
1.0.5 O projeto Jobim.....	6
1.0.6 A reforma do ICMS.....	8
1.0.7 A reforma do IPI	9
1.0.8 Outros temas	10
1.2 Primeira proposta do governo FHC.....	10
1.3 Segunda proposta do governo FHC	14
1.4 Os números da reforma.....	18
1.5 Proposta Mussa Demes.....	26
1.6 O substitutivo da comissão tripartite.....	38
SEÇÃO II – ELEMENTOS PARA DISCUSSÃO DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	44
2.0 Os fundamentos de uma reforma fiscal	44
2.1 A estrutura tributária da Constituição de 1988	46
2.1.1 Introdução	46
2.1.2 A extração fiscal por nível de governo e sua composição.....	48
2.1.3 Repartição da receita tributária.....	50
2.2 A extração fiscal brasileira e a de países selecionados	51
2.3 As principais distorções do sistema tributário brasileiro.....	52
2.4 A desoneração do ICMS na exportação e os créditos acumulados por empresas exportadoras	56
2.4.1 Dimensão, formação e origem dos créditos	57
2.4.2 O embasamento legal da reclamação dos créditos	58
2.4.3 O custo econômico sob a ótica das empresas	60
2.4.4 A perda de receita dos estados decorrente da desoneração das exportações	61
SEÇÃO III – CONSIDERAÇÕES FINAIS	62
BIBLIOGRAFIA.....	65

SEÇÃO I – BALANÇO DE UMA DÉCADA DE DISCUSSÕES SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA

1.0 As principais propostas de reforma tributária de 1993

Esta seção põe em relevo as principais propostas de reforma tributária apresentadas na última década. Inicialmente, o foco estará voltado para diversos projetos elaborados em 1992/1993, com vistas a revisão constitucional de 1993, que conforme conhecido redundou em enorme fracasso. Apesar disto estes projetos foram importantes nas discussões sobre o tema que se seguiram e conforme indicado, serviram de base para as formulações tributárias posteriores no governo Fernando Henrique. Por esta razão julgou-se válido recordá-las aqui. Naquela ocasião circularam as seguintes propostas: a do PPR, do PFL, do então Deputado José Serra, do Deputado L. R. Pontes e do também Deputado Nelson Jobim. Em sua essência os diversos autores pretendiam reformular a estrutura tributária brasileira na forma esquematizada no quadro subsequente.

PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA DA REVISÃO CONSTITUCIONAL DE 1993

PROPOSTAS	ESTRUTURA TRIBUTÁRIA		
	UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
PPR	<ul style="list-style-type: none"> • Comércio exterior • Renda • IPI • IOF • Contribuição sobre folha de salários de empregados e empregadores • Contribuição para financiamento de seguridade social (COFINS) • Contribuição para o PIS/PASEP • Contribuição social sobre o lucro • Salário educação • Fundo de garantia por tempo de serviço (FGTS) <p>(Extinção Grandes Fortunas, ITR para Municípios)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Causa-mortis e transmissão inter-vivos • ICMS <p>(Extinção IPVA e AIRE)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Propriedade rural e urbana • ISS <p>(Extinção IVVC)</p>

PFL	<ul style="list-style-type: none"> • Renda • Importação • Exportação • Imposto seletivo (bebidas, veículos, fumo energia, combustíveis, telecomunicações) • IOF • Contribuição sobre folha de salários de empregados e empregadores • Contribuição para financiamento de seguridade social (COFINS) • Contribuição para o PIS/PASEP • Contribuição social sobre o lucro • Salário educação • Fundo de garantia por tempo de serviço (FGTS) <p>(Extinção Grandes Fortunas, ITR para Municípios)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Transmissão de causa-mortis e doação • ICMS • AIRE • IPVA 	<ul style="list-style-type: none"> • Propriedade predial e territorial urbana e rural • Transmissão inter-vivos • IVVC • ISS
-----	---	--	--

Continua

PROPOSTAS	ESTRUTURA TRIBUTÁRIA		
	UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
José Serra	<ul style="list-style-type: none"> Renda Importação e Exportação Adicional ao ICMS IOF Imposto sobre grandes fortunas Contribuição sobre folha de salários de empregados e empregadores Contribuição para financiamento de seguridade social (COFINS) Contribuição para o PIS/PASEP Contribuição social sobre o lucro Salário educação Fundo de Garantia por tempo de serviço (FGTS) <p>(Extinção IPI, ITR para Municípios)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ICMS IPVA <p>(Extinção do AIRE, inter-vivos para municípios)</p>	<ul style="list-style-type: none"> Propriedade predial urbana Propriedade predial e territorial rural. “Causa-mortis” e doação. Transmissão inter-vivos ISS
L. R. Pontes	<ul style="list-style-type: none"> Comércio exterior Imposto sobre movimento ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira (ITF) Imposto seletivo (bebidas, fumo, veículos, energia, combustíveis, comunicações e outros). Renda Propriedade imobiliária Contribuição sobre folha (apenas empregados) 	<ul style="list-style-type: none"> Lei Complementar define competências da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para regulamentar, arrecadar e fiscalizar os impostos. 	
JOBIM	<ul style="list-style-type: none"> Renda Importação e Exportação IPI IOF Imposto sobre grandes fortunas ITR Contribuição sobre folha de salários de empregados e empregadores Contribuição para financiamento de seguridade social (COFINS) Contribuição para o PIS/PASEP Contribuição social sobre o lucro Salário educação Fundo de Garantia por tempo de serviço (FGTS) 	<ul style="list-style-type: none"> Transações causa mortis e doações ICMS IPVA AIRE 	<ul style="list-style-type: none"> Propriedade predial territorial urbana Transmissão inter-vivos IVVC ISS

1.0.1 Projeto do PPR

As propostas do PPR, subscritas pelo Deputado Francisco Dornelles, secundado pelos Deputados Delfim Neto e Roberto Campos, teve como pontos principais:

- preservava a estrutura tributária de 1998 em sua essência;
- propunha a eliminação dos seguintes impostos: sobre grandes fortunas, IPVA, renda estadual e IVVC;
- transferia para os municípios o imposto territorial rural;
- tornava mais rígido o princípio da anterioridade (que veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou

- aumentou);
- propunha, no âmbito do ICMS, imunidade para todas as exportações, com manutenção dos créditos dos insumos;
 - mantinha o processo coletivo de concessão e revogação dos benefícios fiscais (CONFAZ), entretanto, exigia a participação dos legislativos estaduais no processo;
 - remetia à lei complementar a adoção do princípio do destino do ICMS envolvido nas operações interestaduais.

1.0.2 O projeto do PFL

O partido levou ao Congresso Revisor várias contribuições, tendo inclusive publicado na ocasião um documento intitulado "A Reforma do Estado" onde propôs um conjunto abrangente de reformas, envolvendo: a flexibilização dos monopólios do petróleo e telecomunicações, uma reforma tributária e uma previdenciária. Serão destacadas aqui apenas as relacionadas à área fiscal, cujas principais características são:

- preservava a estrutura básica do atual sistema de 1998;
- eliminava o imposto sobre grandes fortunas e transferia para o município a competência de cobrar o ITR;
- substituía o IPI pelo imposto seletivo (que grava apenas bebidas, veículos, fumo, energia, combustíveis e serviços de telecomunicações);
- restringia a concessão de isenções, incentivos e benefícios através de impostos de competência estadual e municipal ao estabelecer que somente poderão ocorrer se previamente autorizadas pelo Senado Federal;
- alterava os critérios de formação dos fundos de participação dos Estados e Municípios, incorporando como fonte de contribuição todos os impostos federais;
- criava o fundo de participação do Distrito Federal;
- propunha redefinir as fontes de financiamento da seguridade social reduzindo parcialmente os encargos sobre folha de salários, bem como prevê a eliminação das contribuições do PIS/PASEP e FGTS (seriam substituídas por uma nova contribuição – a ser definida no futuro – para financiar apenas o seguro desemprego);
- os benefícios previdenciários seriam escoimados dos excessos (aposentadorias especiais) e criado um regime geral de previdência social pública obrigatória para todos, sob o regime de repartição, aplicáveis a trabalhadores nos setores privado e público (civis e militares) com um teto de aposentadoria de 5 (cinco) salários mínimos;
- previa o desenvolvimento de sistemas de previdência complementar, privado e público, sob o regime de capitalização para rendimentos acima do teto previsto para a previdência básica;

1.0.3 O projeto José Serra

A proposta do deputado continha os seguintes ingredientes:

- mantinha a estrutura básica do sistema estabelecido em 1988;
- transformava o IPI em um imposto abrangente sobre valor adicionado sob a forma de um adicional ao ICMS com alíquota correspondente a 25% da alíquota máxima que for estabelecida para o ICMS (pelo Senado). Esta inovação, segundo o autor, teria a virtude arrecadatária do imposto seletivo sem os inconvenientes de sobretaxar energia, combustíveis e transportes. Além disto, o autor pretendia utilizar o adicional ao ICMS com um instrumento de controle de incentivos e benefícios a nível estadual (ICMS) ao propor que qualquer benefício não autorizado (pelo CONFAZ, aparentemente) poderia ser recuperado (cobrado) pela União através do adicional ao ICMS;
- eximia o setor exportador – de produtos primários, industriais e semi-elaborados – tanto do ICMS quanto do adicional federal àquele imposto com ressarcimento dos créditos dos insumos utilizados pela empresa;
- estabelecia a concessão plena de crédito do ICMS (e adicional) pela aquisição de máquinas e equipamentos;
- estabelecia a não incidência do ICMS sobre a saída de insumos, máquinas, implementos e tratores agropecuários, e assegurava ao estabelecimento produtor daqueles bens aproveitamento dos créditos relativos às operações anteriores;
- incorporava à Constituição a idéia de que Lei Complementar poderá estabelecer o princípio do destino nas transações interestaduais;
- fortalecia o princípio da anterioridade ao exigir que a instituição ou majoração de tributos estejam previstos na Lei de Diretrizes Orçamentárias, ficando excepcionalizado apenas o IOF e os impostos sobre comércio exterior.

1.0.4 O projeto Luiz Roberto Pontes

Este projeto defendia alterações profundas no sistema tributário e teve sua origem no radicalíssimo projeto do imposto único do Deputado Flávio Rocha. O projeto Pontes conheceu mudanças durante sua tramitação e a versão aqui apresentada aparentemente é a última ⁽¹⁾.

Esta proposta prosperou devido a existência no Congresso de um grupo expressivo de representantes que acreditava que o sistema deveria ser alterado drasticamente inclusive abandonando os chamados impostos declaratórios - Renda, ICMS, IPI, etc. – supostamente sujeitos a sonegação e que exigem a manutenção de pesadas (e corruptas, diziam eles) máquinas arrecadadoras. Devido a diversos questionamentos o autor aceitou a idéia de preservar o imposto de renda (física e jurídica) bem como admitiu incorporar outros bens no campo da tributação do imposto seletivo devido a aparente incapacidade do modelo proposto de gerar a receita necessária (25% do PIB). Esta proposta contém as seguintes teses:

- o imposto sobre movimentação financeira (IMF) - o imposto único do Dep. Flávio

⁽¹⁾ ver Krause, G. (1993), p. 15

Rocha - o seletivo, sobre comércio exterior, o imposto sobre a renda (física e jurídica) e o imposto sobre a propriedade imobiliária (urbana e rural) seriam instituídos pela União, cabendo à lei complementar definir competências entre os entes federados e ainda, a regulamentação, a arrecadação e fiscalização dos impostos;

- fixava limites de incidência em relação a energia, combustíveis e petróleo quanto ao custo que representa para a produção de bens e serviços destinados ao exterior;
- vinculava a arrecadação do seletivo sobre combustíveis à projetos de rodoviários; o sobre energia à programas de habitação popular, saneamento e geração e transmissão de energia elétrica;
- o produto da arrecadação dos cinco impostos mencionados inicialmente seriam assim distribuídos:
 - .. trinta e quatro por cento à União;
 - .. quarenta por cento aos Estados e Distrito Federal; e
 - .. vinte e cinco por cento aos Municípios e ao Distrito Federal; e
 - .. um por cento ao setor produtivo das regiões menos desenvolvidas (a serem definidas);
- estabelecia como fontes de financiamento da seguridade social a contribuição apenas dos segurados, o concurso de prognósticos, o imposto sobre a renda e o imposto sobre movimentação financeira.

1.0.5 O projeto Jobim

O deputado Nelson Jobim, elaborou o Parecer nº 54 da Revisão da Constituição Federal que tratou de diversos temas tributários, dentre os quais devem ser destacados: o princípio da anterioridade; a imunidade do ICMS extendida a todas as exportações; inibição da guerra fiscal; a desoneração dos investimentos e a tributação do ICMS segundo o princípio do destino.

Diante do conjunto de proposições elencadas anteriormente, assim se posicionou o deputado Nelson Jobim:

- preservou, na totalidade, os impostos e contribuições hoje existentes;
- quanto ao princípio da anterioridade estabeleceu que o projeto de lei de que decorra a criação ou majoração de tributos, exceto os impostos de importação e exportação, o IPI e IOF, terá que ser apresentado até o dia 30 de junho do exercício financeiro anterior àquele que deverá entrar em vigor;
- quanto às exportações: assegurava, no caso do IPI e do ICMS, a imunidade irrestrita, inclusive com ressarcimento dos créditos dos impostos relativos às operações e prestações anteriores;
- visando inibir a guerra fiscal entre Estados, estabeleceu que ficaria vedado o aproveitamento de crédito quanto o imposto que lhe deu origem for, direta ou indiretamente, reduzido, anulado, devolvido ou compensado pela concessão de incentivos, subsídios ou outros benefícios, inclusive de natureza financeira ou creditícia (ressalvados os autorizados pelo CONFAZ);

- quanto à desoneração dos investimentos determinava que sejam concedidos créditos, tanto no IPI quanto no ICMS, pela aquisição de máquinas, equipamentos e edificações;
- quanto à tributação da agricultura, sob o ICMS, preceituava a não incidência do imposto sobre insumos, máquinas, implementos e tratores agropecuários, assegurando-se a manutenção e o ressarcimento dos créditos do mesmo imposto relativo às operações anteriores;
- remetia para a lei complementar a decisão de adotar (ou não) o princípio do destino no comércio interestadual para o ICMS.

Uma primeira leitura dos projetos da safra de 1993 já indicava uma certa parcimônia das autoridades quanto à reclamada simplificação da estrutura tributária vigente. De fato, se considerarmos que o imposto estadual adicional sobre a renda (AIRE) e o imposto sobre vendas no varejo de combustíveis (IVVC) já haviam sido eliminados com a Emenda Constitucional nº 3 de 1993, ficava a indicação de que as discussões futuras sobre o capítulo tributário ficariam restritas ao imposto sobre grandes fortunas, a passagem do ITR para os municípios e às reformas do ICMS e IPI.

Estes posicionamentos do Congresso, portanto, contrastavam com propostas feitas na ocasião pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas da USP – FIPE e Comissão Executiva da Reforma Fiscal – CERF. A FIPE propôs em 1994 que o setor público brasileiro fosse financiado com os recursos de 5 impostos: sobre a renda, seletivo sobre o consumo e comércio exterior (federais), imposto sobre vendas no varejo (estadual) e sobre propriedade (municipal)⁽²⁾.

A CERF⁽³⁾, em 1993, pregou a necessidade de apenas 9 impostos e uma contribuição social para financiar o setor público brasileiro. A Comissão admitiu que uma proposta semelhante à da FIPE somente poderia ser implementada no médio e longo prazos e por isto batizou alguns tributos (novos) como indispensáveis na transição e chamou-os de impostos de ajuste (o imposto sobre ativos, o imposto seletivo sobre energia, combustíveis e telefonia e o imposto sobre transações financeiras). Dito de outra forma, a CERF acolheu a proposição de que um imposto de renda abrangente e produtivo somente poderia ser alcançado no médio/longo prazos, dada a necessidade de reaparelhamento da Receita Federal e do estado deplorável da relação fisco-contribuinte no Brasil e daí, os impostos de ajuste.

Ao discutirem-se propostas simplificadoras deve ser observado que o projeto Pontes acabou convergindo para uma estrutura tributária semelhante à proposta da FIPE, exceto que a última contempla o imposto de venda a varejo (IVV) enquanto a Emenda Pontes previa o imposto sobre transações financeiras (ITF) e uma contribuição (residual) dos empregados para financiar a seguridade social. É óbvio que as semelhanças acabam aqui. A Emenda Pontes, ao admitir a existência do imposto sobre a renda e de um imposto seletivo mais amplo, acabou

⁽²⁾ Os detalhes do projeto encontram-se em FIPE (1994).

⁽³⁾ A Comissão Executiva da Reforma Fiscal deu conhecimento de suas conclusões através da publicação CERF (1993). Esta Comissão Executiva foi criada pelo Presidente da República, em fevereiro de 1992, para elaborar uma proposta abrangente de reforma fiscal.

perdendo força ao negar sua proposta inicial de eliminar com os impostos declaratórios.

Estas considerações iniciais têm o objetivo, também, de sugerir que a questão tributária brasileira somente conhecerá avanços caso o Congresso Nacional decida sobre dois temas essenciais: a adoção de um imposto de renda abrangente, nos moldes propostos pela FIPE e outros especialistas, e a reforma da previdência social brasileira. De fato, o mais importante foco de sobretaxação no Brasil será encontrado nas fontes de financiamento da seguridade social: impostos sobre faturamento (COFINS e PIS/PASEP), a pesada contribuição sobre folha por empregados e empregadores e a contribuição social sobre o lucro e a CPMF.

Em outras palavras somente um imposto de renda abrangente (pessoas física e jurídica) poderá gerar recursos, de modo civilizado, para reduzir, pelo menos parcialmente, a sobretaxação imposta pelas contribuições sociais.

A fracassada reforma constitucional de 1993 deixou claro portanto que não se pode discutir o Título VI da Constituição (Da Tributação e do Orçamento) em separado do Título VIII - Capítulo II (Da Seguridade Social) sob pena de serem alcançadas apenas soluções parciais para os problemas tributários e fiscais. As diversas propostas aqui estudadas, somente excetuada a do PFL, padecem desta deficiência analítica.

Ficou também patente que na ocasião o imposto único e seu derivativo, a Emenda Pontes, representavam a defesa de uma tese semelhante à da fusão a frio na física. Causou um imenso furor inicialmente, entretanto, após ser submetida aos rigores da avaliação dos especialistas sucumbiu. Não obstante, devia ser reconhecido que estas proposições radicais colocaram em cheque aqueles que defendiam o "status quo" tributário no Brasil na ocasião.

1.0.6 A reforma do ICMS

O ICMS foi o alvo preferencial das diversas propostas de reforma em 1993. Em particular, foram enfatizadas a necessidade de serem corrigidas as duas maiores distorções deste imposto: o tratamento das exportações, principalmente de bens primários e semi-elaborados, e a não concessão de créditos pela aquisição de bens de capital.

A extensão da imunidade para todas as exportações, com ressarcimento do imposto antecipado na aquisição dos insumos, foi acolhida pelo PPR e pelos deputados José Serra e Jobim. A proposta do PFL admite a imunidade apenas na exportação de industrializados (situação anterior à Constituição de 1988).

A sobretaxação imposta aos bens de capital foi tratada pelos deputados José Serra e Nelson Jobim e não considerada pelo PPR e PFL.

Vê-se assim que as duas teses já naquela época poderiam ser consideradas vitoriosas, no que pese alguma resistência dos estados para sua implementação. O amadurecimento então alcançado possibilitou que através da Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996, que ficou conhecida por Lei Kandir, esses defeitos fossem finalmente sanados, ainda que o setor

exportador tenha tido dificuldades de reaver os créditos acumulados do ICMS, determinado por esta legislação.

Ao tratar da tributação no destino no âmbito do ICMS os projetos em análise remeteram a questão para a legislação complementar, como uma possibilidade, apenas. Ou seja, a nível constitucional, o hibridismo do ICMS atual seria preservado, ficando a tributação no destino como um assunto a ser melhor estudado no futuro. Isto mostra que a questão exigia, e ainda exige, cuidados no seu trato pois a passagem do regime atual para a tributação no destino implicará em fortes efeitos redistributivos nas arrecadações dos Estados.

Por derradeiro, registre-se que os deputados Serra e Jobim feriram um importante tema que passou despercebido aos demais: a penalização do setor agrícola por não aproveitar adequadamente seus créditos de ICMS em função do longo ciclo de produção. Os débitos ocorrem por ocasião da comercialização do produto enquanto os créditos (não corrigidos) sobre insumos e implementos foram gerados muito antes por ocasião do preparo da terra e outras atividades pré colheita.

A solução por eles encontrada consistia em zerar a alíquota de saída (vendas) de insumos e equipamentos agrícolas garantindo, entretanto, os créditos do imposto às indústrias produtoras daqueles bens.

1.0.7 A reforma do IPI

Com relação ao IPI as propostas foram variadas - o PPR e o Dep. Jobim foram por sua manutenção; o PFL e o Dep. Pontes propuseram sua substituição pelo imposto seletivo sobre o consumo e o Deputado José Serra propõe a transformação do tributo em um imposto (federal) sobre valor adicionado.

O IPI necessita, ainda hoje, de reparos urgentes. Trata-se de um imposto complexo, com uma multiplicidade de alíquotas (de zero a 360%), muitas vezes estabelecidas arbitrariamente, cuja receita está concentrada em uns poucos bens (fumo, bebidas e automóveis).

O PFL acolheu a proposta da CERF (1993), no sentido de substituir o IPI pelo imposto seletivo sobre o consumo, que gravaria aqueles bens e ainda a energia, combustível e telefonia.

O imposto seletivo justifica-se pela sua simplicidade e por retirar da quase totalidade do setor industrial os custos administrativos do IPI.

O Dep. José Serra foi partidário de uma tese oposta, qual seja, a da criação de um imposto federal sobre o valor adicionado, sob a forma de uma sobretaxa ao ICMS. Nesta vertente o IPI não somente alcançaria o setor industrial mas, também, a agricultura, o comércio e alguns serviços. Esta proposta nasceu da preocupação do deputado com uma possível sobretaxação do consumo de energia e combustível no caso do imposto seletivo e por ser um instrumento de controle de benefícios fiscais concedidos pelos Estados. No que pese os méritos da

proposição, a idéia de criação de um imposto seletivo é mais forte, na medida em que não amplia o universo de contribuintes do IPI, pelo contrário reduz, e por sua natureza simplificadora.

1.0.8 Outros temas

A proposta do PFL relativa a formação do FPE e FPM é meritória. Sugerem que os referidos fundos sejam alimentados por todos os impostos federais e não apenas pelo IR e IPI, como atualmente. Os novos percentuais de rateio seriam fixados com base nas transferências federais aos estados e municípios verificada em 1993.

Esta medida elimina, pelo menos em parte, o viés hoje existente em favor da majoração dos impostos não compartilhados (IOF, I. Importação, Exportação e contribuições sociais) para suprir deficiências de caixa do tesouro nacional.

O disciplinamento do Conselho Fazendário Nacional, bem como a inibição da guerra fiscal entre estados, foram tratados de modo adequado. O fortalecimento do princípio da anterioridade também ocupou nossos parlamentares, que deram ao tema a importância devida.

1.2 Primeira proposta do governo FHC

Com esse pano de fundo, foi eleito em 1994 o Presidente Fernando Henrique Cardoso. Coerentemente como prometido durante a campanha política encaminhou ao Congresso, em agosto de 1994, sua primeira proposta de reforma tributária. Conhecida como Proposta de Emenda Constitucional 175 (PEC 175). Em sua essência continha apenas uma revisão, de fôlego registre-se, na tributação indireta do país. Propunha a criação de um imposto sobre valor adicionado (IVA) federal, suplementar ao ICMS estadual. o governo parecia pretender com a criação de um IVA compartilhado alcançar os seguintes objetivos:

- a) simplificar a tributação sobre vendas no país, através da eliminação do IPI e corrigindo alguns defeitos clássicos do ICMS;
- b) transformar o ICMS num IVA que alcançaria apenas bens de consumo e que cada Estado tenha como base impositiva, em última instância, apenas o consumo de bens e serviços de seus cidadãos; e
- c) inibir a competição por investimentos entre Estados (guerra fiscal), através de um artifício engenhoso que permite ao governo federal cobrar seu próprio IVA (a ser criado), bem como o IVA estadual (o atual ICMS), no caso do comércio interestadual.

Partindo da premissa de que uma revolução tributária seria incompatível com a realidade brasileira, o Executivo Federal propôs um conjunto de medidas para sanar as principais distorções do Capítulo Tributário da Constituição de 1988 que, segundo ele, estariam no âmbito do ICMS e do IPI, os principais impostos sobre vendas do país.

O IVA Federal

O ponto central da proposta está na extinção do IPI e sua substituição por um imposto sobre valor adicionado, federal, com a mesma base de cálculo do imposto estadual a partir de 1º de janeiro de 1998. Este novo imposto seria compartilhado pela União, Estados e D. Federal e teria as seguintes características:

- a) seria instituído e regulamentado por lei complementar federal;
- b) o imposto teria uma alíquota federal e outra estadual aplicadas à mesma base;
- c) o imposto seria administrado, arrecadado e fiscalizado pela União e Estados, para garantir ... “uniformidade de procedimentos administrativos e interpretações”;
- d) seria não cumulativo e existe previsão de ressarcimento, em dinheiro, para créditos acumulados;
- e) os créditos do imposto seriam reconhecidos (e pagos) no caso de isenção ou não incidência;
- f) previa imunidade para todas as exportações de mercadorias e serviços e grava as importações de bens e serviços;
- g) o imposto seria seletivo em função da essencialidade dos bens (admitiu-se pluralidade de alíquotas);
- h) previa para o imposto estadual, no caso do comércio interestadual, a tributação na origem como regra. Estabelecia o projeto, entretanto, que o Senado poderia reduzir, gradativamente, a alíquota interestadual (do Estado) até zero com a concomitante elevação da alíquota federal, de modo a garantir que a soma das alíquotas interestaduais, federal e estadual, seriam iguais às que prevalecem nas transações internas do Estado;
- i) a alíquota federal não ficaria sujeita ao princípio da anualidade;
- j) proibia a concessão, pelos Estados, direta ou indiretamente, de qualquer tipo de ressarcimento ou financiamento que anulasse, no todo ou em parte, o ônus financeiro ou econômico do imposto;

- k) preservava a atual partilha da arrecadação do IR e IPI - 47 % das receitas são destinadas aos Estados e Municípios - quando da substituição do IPI pelo IVA Federal.

Desde já vale o registro que, na ocasião, como ainda hoje, um melhor julgamento da viabilidade da criação do IVA Federal exige maiores esclarecimentos quanto ao nível a ser fixado para a alíquota do novo imposto. Para que o novo tributo viesse a gerar receita igual às das arrecadações do ICMS e IPI seria exigido, aparentemente, uma alíquota muito elevada. Como o ICMS é calculado por dentro - o imposto devido integra a própria base de cálculo - uma alíquota nominal de 18 %, transforma-se numa alíquota efetiva de 21 %. Qualquer 4 % de alíquota federal (por fora) coloca a alíquota total em 25 %. É de se perguntar se este nível de alíquota não é contraproducente, ou seja, se esta sobretaxação não ultrapassa os limites da razoabilidade, convertendo-se em um incentivo à sonegação.

O IVA nos países da OCDE possuem alíquotas básicas iguais ou inferiores a 20 % (França = 18,6 %; Suécia = Inglaterra = Dinamarca = Noruega = 20 %; Alemanha = 15 %, Bélgica = 19,5 %, Japão = 3 %). A comparação com o caso brasileiro fica agravada se considerado que ao ICMS e ao IPI devem ser acrescidas uma contribuição adicional de 3,65 % relativa ao COFINS e PIS (sem direito a crédito do imposto pago nas etapas anteriores). Resultaria dessas incidências sobre faturamento, portanto, uma carga próxima de 29 %.

O projeto do governo propunha ainda implementação do princípio do destino, segundo duas variantes: a primeira, já mencionada, consistia em trazer a zero a alíquota interestadual (estadual) com a elevação da alíquota federal em igual magnitude. A segunda, consistia em estabelecer que cada Estado tributaria no interestadual do mesmo modo que no interior de suas fronteiras (princípio da origem puro), ficando o Estado do destino com direito a um crédito que seria recebido num acerto de contas através de uma câmara de compensação ou outro mecanismo não explicitado na ocasião. A melhor alternativa, do ponto de vista técnico, é a primeira. A segunda é inviável, já que prevê uma complexa contabilidade e, sobretudo, que estados produtores remetam para estados consumidores parte da receita realizada em seu território. Registre-se, entretanto, que os estados, na primeira alternativa, perdem base tributária e, conseqüentemente, receita, ao zerarem suas alíquotas interestaduais em favor do governo federal (existiria uma transferência de receita dos estados, dito produtores, para o governo federal).

São pontos positivos da legislação proposta: o ressarcimento, em dinheiro, dos créditos acumulados, mesmo nos casos de isenção ou não incidência e, sobretudo, a concessão de imunidade ampla às exportações de bens e serviços. É igualmente meritória a preocupação de serem preservados a partilha dos impostos federais fixados na Constituição de 1988.

O governo pretendeu excepcionalizar a alíquota do IVA federal do princípio da anualidade. Ou seja, a alíquota do imposto poderia ser reduzida ou, mais provavelmente, elevada dentro do exercício financeiro. Esta excepcionalidade não se fundamentava em nenhuma consideração de relevo do ponto de vista econômico, jurídico ou político. Deve ser considerada má argumentação justificar a proposição, acobertando-se no fato de que o

preceito existe hoje para o IPI (art. 150 parágrafo 1º), aliás um outro absurdo.

O IVA federal pretendeu engessar, de modo duro, a legislação do ICMS de sorte a uniformizar... “os procedimentos administrativos e interpretação”. Os Estados, por exemplo, não mais poderiam estabelecer as alíquotas do imposto e muito menos conceder incentivos fiscais. Esta é uma questão de fundo, muito polêmica. Com a implementação do princípio do destino, os Estados passariam a tributar exclusivamente seus próprios cidadãos, entretanto, a carga tributária seria determinada pelo Senado Federal que passaria a estabelecer as alíquotas estaduais... “uniformes por mercadoria ou serviço, em todo o território nacional...”(art. 2º, inciso IX).

O cerne da proposta e seu ponto mais controverso é o seguinte: na busca do objetivo desejável de que cada Estado deva tributar o consumo de seus próprios cidadãos, o projeto acabou por retirar dessas unidades federadas a liberdade de fixar o nível das alíquotas internas, previsto na Constituição de 1988. Ou seja: atribuíram aos estados a tributação do consumo de seus cidadãos, com o sacrifício da prerrogativa que têm hoje de estabelecerem o nível da carga tributária sobre seus contribuintes.

Diversas correções relativas ao ICMS merecem reconhecimento, pois são desde há muito tempo reclamadas. A não incidência do imposto sobre as exportações e o aproveitamento irrestrito dos créditos do imposto, inclusive dos relativos aos bens do ativo imobilizado, corrigiam distorções históricas do ICMS. É louvável, também, a proposição de não incidência do imposto sobre insumos, máquinas e implementos agrícolas, dadas as dificuldades inerentes a agricultura (longo ciclo de produção e comercialização) para aproveitamento dos créditos do imposto.

É passível de crítica, entretanto, podendo mesmo ser chamada de casuística e sem justificativas, a idéia de atribuir-se a receita do ICMS sobre importações ao Estado de “destino físico” de mercadoria ou serviços. A inovação pretendia aparentemente tributar bens importados no destino diferentemente das outras mercadorias que são parcialmente tributadas na origem (pela alíquota interestadual). Para melhor compreensão desta questão, consideremos o caso de um comerciante atacadista de trigo em grãos, localizado em São Paulo, e que comercializa seu produto em Estados vizinhos. Para tanto, o comerciante adquire o produto no Estado do Paraná e também na Argentina. Hoje, ao vender o trigo paranaense ou argentino para o Rio de Janeiro, por exemplo, o comerciante é tributado, por São Paulo, segundo uma alíquota de 12%. Aprovada a emenda constitucional, o comerciante terá que observar o seguinte: a remessa do trigo paranaense, como antes, será tributada pelo Estado de São Paulo segundo uma alíquota de 12%. O trigo argentino passará, entretanto, a ser tributado integralmente pelo Estado de Rio de Janeiro (o destino físico da mercadoria). E se o trigo não for consumido no Rio e sim revendido para outro Estado? Quem arrecada o imposto? Este casuismo não serve a nenhum propósito. Viola, isto sim, uma característica primordial de um IVA que reserva para o produto importado o mesmo tratamento tributário dispensado ao produto produzido domesticamente.

O projeto representou uma tentativa obstinada de implementar a tributação no destino nas transações internas, sobretudo porque esta variante representa o mais eficaz mecanismo para

coibir a guerra fiscal entre os Estados. Ainda assim, os autores da proposta introduziram outras amarras para eliminar estas disputar por investimentos como por exemplo: a vedação prevista no inciso XIII do artigo 11, que negava o aproveitamento do crédito quando o imposto que lhe deu origem for, direta ou indiretamente, reduzido, anulado, devolvido ou compensado pela concessão de incentivos, etc. Aqui deve ser questionado a abrangência da norma que torna possível desafiar até mesmo a concessão de incentivos ou benefícios de natureza não tributária. Num país com enormes desequilíbrios regionais, é de mérito retirar dos governos estaduais a maioria dos instrumentos de promoção de seu desenvolvimento ?

1.3 Segunda proposta do governo FHC

Por ocasião do envio da PEC 175, já tramitavam no Congresso 8 (oito) propostas de reforma tributária, apresentada, a primeira delas, em 1991 (PEC 14-1). Dessa feita, coube ao Deputado Mussa Demes, como relator apreciar e oferecer um substitutivo para 9 (nove) propostas de alteração do sistema tributário nacional.

A leitura das diversas propostas evidência dois aspectos. Primeiro, existia no meio social e político uma enorme insatisfação com o capítulo tributário da Constituição de 1988, praticamente desde seu nascedouro. Segundo, com a PEC 175 o governo federal nem de longe satisfaz tais anseios.

Na oportunidade, o executivo federal partindo da premissa que uma “revolução tributária” seria incompatível com a realidade brasileira, optou por uma reforma parcial focada apenas no ICMS e IPI, os principais impostos sobre vendas no país.

Após diversas audiências públicas, o Relator Mussa Demes, em 03/07/96, apresentou seu voto apreciando as diversas propostas de reforma. A espinha dorsal do seu substitutivo seguiu a proposta do Executivo, ainda que diversas alterações por ele introduzidas tecnicamente aprimoraram a proposta original do Governo.

Paralelamente através de negociações conduzidas de modo célere, mais precisamente, no segundo semestre de 1996, tramitou e foi votado projeto de lei complementar de autoria do Deputado Antônio Kandir que introduziu duas alterações significativas na legislação do ICMS, quais sejam: a generalização da desoneração tributária sobre as exportações de bens e o pleno aproveitamento dos créditos pela entrada de bens do ativo permanente (máquinas e equipamentos). A Lei ganhou o número 87 em 13 de setembro de 1996 e tornou-se conhecida desde então como Lei Kandir. Essa lei e outros normativos publicados no 2º semestre de 1996, trataram de diversos aspectos abordados na PEC 175, obrigando assim o Sr. Relator a promover uma adaptação do seu substitutivo, tarefa, aliás, concluída no mesmo ano. E foi ali que a coisa parou. Segundo o Dep. Mussa Demes, em seu terceiro parecer sobre a matéria, datado de 05 de março de 1998, a discussão e votação da PEC 175 não prosperou porque ... “após o envio da proposta, em 1995, o Poder Executivo não instou suas bancadas para que a apoiassem, agilizassem sua tramitação, e a aprovassem”. Até pelo contrário, dois anos após o envio de proposta oficial, o Secretário-Executivo do Ministério da

Fazenda, falando nesta Comissão em nome do Ministro, sugeriu uma outra reforma, cujos lineamentos apresentou então.

Esse último ideário de tributação passou a ser conhecido como proposta Pedro Parente, apesar de não ter sido apresentada formalmente na ocasião. Possivelmente devido ao puxão de orelhas do Dep. Mussa Demes, em dezembro de 1998, o governo federal resolveu divulgar uma nova proposta de reforma tributária, ainda que sob a forma de subsídio ao Relator da COMISSÃO ESPECIAL, dispensando, por conseguinte, uma nova apresentação regular ao Congresso. Com esse expediente o governo procurou ganhar tempo ao evitar a contagem de novos prazos regimentais e contando, obviamente, com a adesão do Dep. Mussa Demes à nova proposta encaminhada informalmente.

Divulgada em 1º de dezembro de 1998⁽⁴⁾, a nova proposta governamental inovou com relação à PEC 175 em pelo menos três quesitos: é mais abrangente, deu nova roupagem jurídica e administrativa ao IVA federal e procura evitar, ao máximo, áreas de atrito com Estados e Municípios.

Os principais pontos dessa proposta são:

- extinção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição Social do Salário - Educação e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
- instituição de um Imposto da Federação sobre Circulação de Bens, Mercadorias e Serviços (novo ICMS), com características de imposto sobre valor agregado, partilhado entre a União e os Estados e entre estes e seus respectivos Municípios na forma de fundo de participação, regulamentado pela União, arrecadado e fiscalizado pelos Estados;
- instituição do Imposto Seletivo federal incidente sobre operações com derivados de petróleo, combustíveis, lubrificantes, energia elétrica, fumo, bebidas, veículos automotores, embarcações, aeronaves, bens e mercadorias supérfluos especificados em lei complementar e sobre serviços de telecomunicações;
- substituição da Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira por um Imposto sobre a Movimentação Financeira, dedutível de outros tributos ou contribuições federais;
- criação de órgão que, dentre outras atribuições, poderá padronizar procedimentos e fomentar a integração e cooperação entre as administrações tributárias estaduais e federal;

⁽⁴⁾ Reforma Tributária – Nova proposta do Ministério da Fazenda (divulgada em 01/12/98).

- possibilidade de delegar aos Estados a instituição do imposto sobre a propriedade territorial rural;
- admissibilidade da compensação do valor pago a título de Imposto sobre Serviços (ISS) por contribuintes do imposto da Federação sobre Circulação de Bens, Mercadorias e sobre Prestações de Serviços, bem como não incidência do primeiro nas exportações de serviços para o exterior;
- desoneração das exportações e dos bens de capital, sobre os quais deixariam de incidir tanto os tributos pagos em decorrência da circulação de bens e das prestações de serviços, quanto as contribuições cobradas com base na receita ou no faturamento;
- criação de um órgão constituído de representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal para supervisionar e orientar a distribuição da receita do Imposto da Federação sobre Circulação de Bens, Mercadorias e sobre Prestações de Serviços;
- transição gradual, pelo prazo total de 12 (doze) anos, entre o sistema tributário atual e aquele introduzido pela emenda proposta, a fim de possibilitar a realização de ajustes advindos de eventuais perdas de receita, bem como permitir, no caso do Imposto da Federação sobre a Circulação de Bens, Mercadorias e sobre Prestações de Serviços, a migração para a sistemática de tributação das vendas no local de destino;
- criação de um Fundo de Equalização constituído com recursos provenientes de parcela da receita do Imposto da Federação sobre a Circulação de Bens, Mercadorias e sobre Prestações de Serviços, destinado à compensação de eventuais quedas da receita disponível da União, dos Estados e do Distrito Federal, bem assim como a estimular o incremento da eficiência da arrecadação das unidades federadas;
- possibilidade de criação de mecanismos de compensação para os beneficiários de incentivos fiscais concedidos por prazo certo que sejam extintos em função das mudanças propostas;
- exigência de estabelecimento de mecanismos de substituição dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus que venham a ser suprimidos em função da vigência da emenda;
- implementação do novo sistema somente quando aprovadas as leis que regulamentam o novo ICMS e o Imposto Seletivo.

Além do novo ICMS da Federação, ou ICMS federal, a proposta do governo previa a criação de um imposto seletivo.

O Imposto Seletivo pretendia ser simples, unifásico, potente, no sentido de geração de receita, fácil de administrar e com incidência limitada a um pequeno número de bens, dentre eles: bebidas, fumo, veículos, combustíveis, energia elétrica e telecomunicações. A grande

novidade, entretanto, consistiu na criação do ICMS Federal que passaria a ser, de longe, a mais importante fonte de geração de receita pública no país. É, portanto, de interesse que se conheça melhor a natureza desse tributo. Segundo o Governo, o novo ICMS teria as seguintes características:

- imposto seria não cumulativo, da mesma natureza do atual ICMS, mas com maior amplitude pois incidirá sobre todos os serviços;
- imposto seria partilhado entre a União, os Estados e o D. Federal, com garantia aos municípios de que participarão do produto de sua arrecadação na forma do atual ICMS;
- a competência para legislar sobre o tributo seria exclusiva da União, cabendo aos Estados e ao D. Federal sua arrecadação e fiscalização;
- o imposto teria alíquotas diferenciadas (poucas) em função da essencialidade do produto. Em qualquer caso, as alíquotas seriam uniformes em todo o território nacional;
- o imposto teria uma alíquota global, não revelada, formada pelo somatório de 6 (seis) alíquotas, cinco permanentes e uma temporária:
 - a) uma alíquota estadual;
 - b) uma alíquota federal;
 - c) um adicional (federal) para o ensino fundamental (o novo salário educação);
 - d) um adicional (federal) para o FAT em substituição ao PIS;
 - e) um adicional (federal) para a Seguridade (em substituição ao COFINS);
 - f) um adicional para a formação de um Fundo de Equalização que cobrirá eventuais quedas na receita da União, Estados e D. Federal no período de transição (12 anos) entre o atual regime tributário e o novo. O fundo premiará, ainda, os Estados e DF pelo bom desempenho na arrecadação do imposto em seus territórios.
- imposto pretendia gravar as importações de qualquer natureza e não incidiria sobre exportações de bens e serviços;
- a parcela do produto de arrecadação do imposto pertencente aos Estados e ao DF seria entre eles distribuída de acordo com o local de destino dos bens, mercadorias ou serviços;
- a distribuição do produto de arrecadação do impostos entre seus beneficiários seria orientada e supervisionada por órgão constituído por representantes da União, dos Estados e do DF;
- o projeto do ICMS federal expressamente vedava a concessão de isenções, redução de base de cálculo ou quaisquer outros incentivos fiscais;

- o projeto previa um período de transição, de 12 (doze) anos, contados a partir do início da cobrança do ICMS federal, observado o seguinte:
 - a) nos primeiros quatro anos a repartição da receita do imposto entre Estados respeitará a atual partilha, misto de origem e destino; e
 - b) nos oito anos subsequentes, será adotado um sistema que, progressivamente, atribua o produto da arrecadação aos Estados e DF onde se localizasse o destinatário das mercadorias e serviços.

Além desses, a proposta continha ainda outros posicionamentos:

- preservava todos os tributos municipais;
- mantinha os atuais critérios de partilha dos Fundos de Participação (FPM e FPE). Vinculava-se a esses fundos parte da receita do Imposto Seletivo em substituição ao IPI (que seria extinto) e preservava a participação do Imposto de Renda nos mesmos percentuais hoje existentes;
- estabelecia que o novo sistema tributário só vigiria no primeiro dia do ano seguinte àquele em que for concluída a publicação das leis regulamentadoras do ICMS federal e do Imposto Seletivo.

1.4 Os números da reforma

A extração fiscal brasileira alcançou na ocasião R\$ 245,6 bilhões (em 1997), o equivalente a 28 % do produto interno bruto. Tratava então da maior extração fiscal da América Latina e do conjunto dos países em desenvolvimento.

A composição, natureza e beneficiários de arrecadação tributária na época são destacadas nas TABELAS 1.1, 1.2 e 1.3.

A TABELA 1.1 revela que os tributos indiretos (sobre consumo e transações) são responsáveis por 48,5% de arrecadação brasileira enquanto que a tributação sobre a renda e o patrimônio alcançam pouco mais de 20% do total. Vale observar ainda que as incidências sobre a folha de pagamento produzem mais receita que o imposto sobre a renda. Essa distorção resulta de duas anomalias: a baixa utilização da tributação direta (sobre a renda e o patrimônio) e por sermos o país que exibe os mais elevados encargos sociais e trabalhistas do mundo (próximo do 100%).

Ilustrativo neste contexto, é o confronto da composição da receita pública brasileira com a dos países da OCDE estabelecido na TABELA 1.2.

TABELA 1.1 - EXTRAÇÃO FISCAL BRASILEIRA – 1997

TRIBUTOS	VALORES (R\$ milhões)	% DO TOTAL
1 – TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA	44.222	18,00
Imposto de Renda	36.524	14,87
Pessoa Física	2.849	1,16
Pessoa Jurídica	12.802	5,21
Fonte	20.873	8,50
Rend. Trabalho	12.510	5,09
Rend. Capital	5.029	2,05
Outros	3.334	1,36
Contrib. Social s/ Lucro Líquido	7.698	3,13
2 – TRIBUTAÇÃO INDIRETA	118.983	48,44
ICMS	59.575	24,26
IPI	16.833	6,85
COFINS	19.118	7,78
PIS/PASEP	7.590	3,09
ISS	5.173	2,11
CPMF	6.909	2,81
IOF	3.785	1,54
3 – TRIBUTAÇÃO S/ O PATRIMÔNIO	6.958	2,83
IPTU	2.587	1,05
ITR	264	0,11
IPVA	3.841	1,56
ITBI	266	0,11
4 – TRIBUTAÇÃO S/ COM. EXTERIOR	5.141	2,09
5 – CONTRIBUIÇÕES SOBRE FOLHA	66.003	26,87
Contribuição de empregados e empregadores	47.034	19,15
Salário Educação	2.587	1,05
FGTS	12.933	5,27
Outras Contribuições	3.449	1,40
6 – TAXAS	2.587	1,05
7 – OUTROS TRIBUTOS	1.724	0,70
TOTAL	245.618	100,00

PIB-97 = R\$ 862,4 Bilhões

Os dados da TABELA 1.2 evidenciam que os níveis de tributação sobre o consumo no Brasil (IPI, ICMS, ISS, COFINS e PIS) são bastante elevados para os padrões do 1º Mundo, em contraposição, a tributação sobre a renda da pessoa física apresenta-se anêmica.

TABELA 1.2 – CATEGORIAS TRIBUTÁRIAS – BRASIL x OCDE (%)

CATEGORIAS	BR (1997)	OCDE (1990)*
Impostos sobre consumo	44,09	30,78
IR – Pessoa Física	7,61	31,28
IR – Pessoa Jurídica	10,39	8,07
Contribuições S. Social	26,87	24,22
Impostos sobre patrimônio	2,83	5,15
Outros Impostos e Taxas	8,21	0,50
TOTAL	100,00	100,00

* Extraído de: SRF/MF – Sistema Tributário: Características Gerais, Tendências Internacionais e Administração – Out. 1994.

Para muitos essa constatação não representa uma novidade, afinal os livros textos de finanças públicas sempre destacaram que essas diferenças de ênfase resultam dos diferentes níveis de desenvolvimento econômico alcançados pelos países. No entanto trazer à baila essa questão, no caso brasileiro, justifica-se plenamente e é oportuno porque entende-se que o IVA compartilhado proposto pelo Governo tornaria quase irreversível uma deformação em um país que não pode mais ser considerado subdesenvolvido, até porque hoje arrecada 34,4 % do PIB.

Curiosamente o Governo divulgou na época que ... “o consumo tem ganho preferência, em nível mundial, como forma de tributação, vis-à-vis a renda”⁽⁵⁾. Trata-se de um sofisma. O 1º Mundo, a Europa em particular, no período que vai da 2ª Grande Guerra até os anos oitenta, perseguiu, com exageros, a filosofia da tributação progressiva no âmbito do imposto sobre a renda e da tributação do capital. Disso resultou um forte desincentivo ao trabalho, à formação de poupança, a acumulação do capital e, por via de consequência, comprometeu o crescimento econômico daqueles países.

Assim, o movimento atual no sentido da tributação do consumo observado no 1º Mundo, representa apenas uma correção de rota, uma busca de um melhor equilíbrio entre a tributação da renda e do consumo. Essa tarefa ficou bastante facilitada, aliás, pelo fato de que lá o perfil da distribuição de renda é bastante razoável, daí porque faz pouca diferença tributar a renda ou o consumo para adequar o sistema tributário ao princípio universal segundo o qual os impostos devem, na medida do possível, ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

⁽⁵⁾ Ver PARENTE, P. Reforma tributária ou reforma fiscal ? Apresentação na Comissão Especial da Câmara, set. 1997, pág. 6.

Registre-se que esse princípio, bastante esquecido nas discussões sobre reforma tributária, praticamente capeia o capítulo constitucional relativo ao Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 1º da CF).

Para a discussão de outros aspectos financeiros e técnicos envolvidos na proposta Parente, será de utilidade reapresentar os dados da TABELA 1.1, associando-os aos níveis de governo responsáveis por sua arrecadação, conforme exibido na TABELA 1.3. Nele os recursos de União são classificados segundo os dois sub-orçamentos que compõem seu Orçamento Geral: o Fiscal e o da Seguridade ou da previdência social. É fácil perceber que a União arrecada aproximadamente 64% do total dos tributos e, o que é pouco conhecido, na União o Orçamento de Seguridade é maior que o Orçamento Fiscal (aquele que financia os Três Poderes).

A TABELA 1.3 contém um item “não classificados” onde foram agrupadas diversas receitas que não puderam ser repartidas entre a União, Estados e Municípios e ainda o FGTS. Esta contribuição social federal, foi deixada à parte por não transitar pelo orçamento da União.

A apreciação mais detida da proposta começa, entretanto, com a análise dos elementos da TABELA 1.4. A tabela pretende oferecer uma visão sintética da proposta e ao mesmo tempo balizá-la do ponto de vista financeiro. No lado esquerdo da TABELA 1.4 aparece a atual estrutura tributária o montante arrecadado, por imposto e contribuição, em 1997. Os títulos hachureados representam as mudanças pretendidas pelo Governo: a extinção do IPI, do ICMS, do PIS, do Salário-Educação, da COFINS, da CPMF e da contribuição social sobre o lucro, ou seja, pretende-se suprimir sete tributos: dois impostos e cinco contribuições. O lado direito da tabela indica as outras mudanças propostas bem como estimativas, sob condições, dos efeitos financeiros. Para facilitar o entendimento do exercício é conveniente ler a tabela de baixo para cima. Assim temos:

- a) a proposta governamental não alterou taxas impostos e contribuições (FGTS) do item 4 – não classificados, daí sua repetição;
- b) idem para os tributos que pertencem aos municípios;
- c) a receita dos estados sofrerá mudanças. Seu principal imposto, o ICMS, seria extinto em favor da criação de um novo tributo – o Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Bens, Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Esse imposto, aqui chamado de ICMS federal, será de mesma natureza do ICMS, ainda que mais abrangente, pois incidiria sobre todos os serviços e não apenas, como atualmente, “... sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.

Pela proposta do Governo o imposto seria partilhado entre a União, os Estados e o D. Federal, estando previsto que os municípios participariam do produto de sua arrecadação como atualmente no ICMS (25% de parcela que couber ao Estado). É de se esperar, e essa é a hipótese aqui adotada, que com o ICMS federal os Estados conseguiriam alcançar pelo menos a mesma arrecadação de 1997– R\$ 59,6 bilhões.

**TABELA 1.3 - ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA
POR NÍVEL DE GOVERNO - 1997**

TRIBUTOS	VALORES (R\$ milhões)	% DO TOTAL
1 – UNIÃO	156.932	63,89
1.1 - ORÇAMENTO FISCAL	72.724	29,61
Imposto de Renda	36.524	14,87
Pessoa Física	2.849	1,16
Pessoa Jurídica	12.802	5,21
Fonte	20.873	8,50
Rend. Trabalho	12.510	5,09
Rend. Capital	5.029	2,05
Outros	3.334	1,36
IPI	16.833	6,85
IOF	3.785	1,54
ITR	264	0,11
Imposto de Importação	5.141	2,09
PIS/PASEP	7.590	3,09
Salário Educação	2.587	1,05
1.2 – ORÇAMENTO SEGURIDADE	84.208	34,28
Contrib. social s/ lucro líquido	7.698	3,13
COFINS	19.118	7,78
CPMF	6.909	2,81
Contrib. de empregados e empregadores	47.034	19,15
Outras contribuições	3.449	1,40
2 – ESTADOS	63.549	25,87
2.1 - ICMS	59.575	24,26
2.2 - IPVA	3.841	1,56
2.3 - ITBI - C. Mortis	133	0,05
3 - MUNICÍPIOS	7.893	3,21
3.1 - ISS	5.173	2,11
3.2 - IPTU	2.587	1,05
3.3 - ITBI - I. Vivos	133	0,05
4 - NÃO CLASSIFICADOS	17.244	7,02
4.1 - FGTS	12.933	5,27
4.2 - Taxas	2.587	1,05
4.3 - Outros Tributos	1.724	0,70
TOTAL	245.618	100,00

PIB-97 = R\$ 862,4 Bilhões

TABELA 1.4 - ESTRUTURA TRIBUTÁRIA ATUAL E A PROPOSTA PARENTE

SITUAÇÃO ATUAL	ARRECADAÇÃO 1997 (R\$ milhões)	PROPOSTA DO GOVERNO	ARRECADAÇÃO (Estimativa)
1 – UNIÃO	156.932	1 – UNIÃO	156.932
1.1 – ORÇAMENTO FISCAL	72.724	1.1 – ORÇAMENTO FISCAL	87.331
Imposto de Renda	36.524	Imposto de Renda	36.524
IPI	16.833	IOF	3.785
IOF	3.785	ITR	264
ITR	264	Imposto de Importação / Exportação	5.141
Imposto de Importação / Exportação	5.141	Imposto s/ Grandes Fortunas	-
Imposto s/ Grandes Fortunas	-	IMF (dedutível)	6.909
PIS	7.590	I. SELETIVO	15.150
Salário Educação	2.587	ICMS – FEDERAL	9.381
		Adicionais ao ICMS - FEDERAL (PIS e SE)	10.177
1.2 – ORÇAMENTO SEGURIDADE	84.208	Transferência ao Orçam. Seguridade	(14.607)
Contrib. de empregados e empregadores	47.034		
COFINS	19.118	1.2 – ORÇAMENTO SEGURIDADE	84.208
CPMF	6.909	Contrib. de empregados e empregadores	47.034
Contrib. social s/ lucro líquido	7.698	Adicional ao ICMS - FEDERAL (COFINS)	19.118
Outras contribuições	3.449	Transferência do Orçam. Fiscal	14.607
		Outras contribuições	3.449
2 – ESTADOS	63.549	2 – ESTADOS	63.549
ICMS	59.575	ICMS – FEDERAL	59.575
IPVA	3.841	IPVA	3.841
ITBI - C. Mortis	133	ITBI - C. Mortis	133
3 – MUNICÍPIOS	7.893	3 – MUNICÍPIOS	7.893
ISS	5.173	ISS	5.173
IPTU	2.587	IPTU	2.587
ITBI - I. Vivos	133	ITBI - I. Vivos	133
4 - NÃO CLASSIFICADOS	17.244	4 - NÃO CLASSIFICADOS	17.244
FGTS	12.933	FGTS	12.933
Taxas	2.587	Taxas	2.587

Outros Tributos	1.724	Outros Tributos	1.724
TOTAL	245.618,00	TOTAL	245.618,00

PIB-97 = R\$ 862,4 bilhões

- d) o Orçamento de Seguridade também seria afetado já que perde três fontes de receita: O COFINS, a Contribuição Social sobre o lucro e o CPMF.

O projeto quer que a arrecadação do COFINS seja coberta por um adicional ao ICMS Federal. Daí porque admitiu-se que tal adicional venha a gerar igual receita. O Governo não previu, explicitamente, a cobertura do desfalque no Orçamento da Seguridade decorrente da extinção do CPMF e de Contribuição Social sobre os Lucros, daí porque admitiu-se que tal insuficiência, no valor de R\$ 14,6 bilhões, será coberta pelo Orçamento Fiscal.

- e) o Orçamento Fiscal da União sairia fortalecido com as seguintes mudanças:

- pela criação do Imposto sobre Movimentação Financeira (IMF), dedutível dos demais impostos e contribuições federais;
- pelo Imposto Seletivo incidente sobre operações com derivados de petróleo, combustíveis, lubrificantes, energia elétrica, fumo, bebidas, veículos automotores, embarcações, aeronaves, bens e mercadorias supérfluos e sobre serviços de telecomunicações;
- pelo ICMS Federal; e
- pela criação de dois adicionais ao ICMS Federal, um para financiar o ensino fundamental público (ex-salário educação) e outro para gerar recursos para o FAT (Fundo de Amparo do Trabalhador) em substituição ao PIS.

Esse reforço do Orçamento Fiscal se justificava, pelo menos em parte, tendo em vista a necessidade de transferir ao Orçamento Seguridade cerca de R\$ 14,6 bilhões conforme explicado. As estimativas das receitas do Orçamento Fiscal partem das seguintes premissas:

- Admitiu-se que a receita do Imposto de Renda ficará constante, ainda que na proposta do Governo estejam presentes posições contraditórias. Por um lado declaram que ... “parte importante da reforma tributária brasileira já foi realizada nos últimos três anos ... em particular o Brasil diminuiu suas alíquotas incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas, que se encontravam em um patamar de 25 % (mais adicional de até 18 %), e passaram para uma alíquota básica de 15 % (mais adicional de 10 %)⁽⁶⁾; por outro, afirmam que⁽⁷⁾”... essa perda potencial dos fundos de participação será mais do que compensadora pela incorporação, ao imposto de renda da pessoa jurídica, da contribuição social sobre o lucro líquido (grifo nosso).
- Admitiu-se que o Imposto sobre Movimentação Financeira viesse a produzir liquidamente, receita igual a da CPMF, apesar de dedutível de outros impostos e contribuições.

O Governo não esclareceu como seria feita essa dedução ou compensação,

⁽⁶⁾ ver Reforma Tributária – Nova Proposta da Ministério da Fazenda. Pág. 04.

⁽⁷⁾ op. cit pág. 13.

entretanto, do ponto de vista de geração de receita, comporta duas interpretações: a primeira é de que terá efeito nulo sobre a receita pública já que os contribuintes (pessoas físicas e jurídicas) obterão ressarcimento integral no pagamento de outros tributos; ou a segunda, mais provável, o governo federal poderá usar o IMF como instrumento de fiscalização dos contribuintes quando esses se apresentarem com documentos comprobatórios (fornecidos pelos bancos) de recolhimentos do IMF para obterem a compensação prometida. Dessa forma, ou de outra, o uso do IMF como instrumento de fiscalização e controle indicaria que o Governo estaria mais interessado efeitos indiretos sobre a arrecadação dos demais tributos federais do que na receita no IMF diretamente. A hipótese adotada, de uma contribuição líquida positiva do IMF na geração da receita do Orçamento Fiscal, no valor de R\$ 6,9 bilhões, talvez otimista, é compatível com essa última interpretação.

- Por fim, para fechar o exercício, admitiu-se que o Imposto Seletivo produziria uma receita correspondente a 90 % da do IPI – cerca de R\$ 15,1 bilhões, e que as receitas do salário-educação (R\$ 2,5 bilhões) e do PIS (7,5 bilhões) serão preservadas, como quer o Governo, através de adicionais ao ICMS Federal, gerando uma receita de R\$ 10,0 bilhões;

A arrecadação do Seletivo desempenha um papel crucial no exercício, daí merecer uma análise mais detida. A receita prevista de R\$ 15,1 bilhões pode ser considerada otimista a partir de três constatações: a primeira é que os produtos mais visados pelo imposto (bebidas, fumo e veículos), que gravavam na ocasião pouco mais de 1/3 da receita do IPI, já eram gravados com alíquotas bastante elevadas e pouco tem a contribuir na margem; a segunda: coerentemente com o objetivo de desonerar a produção nacional (redução do custo Brasil), seria difícil justificar o incremento no custo de produção das empresas causado pela incidência do Seletivo sobre o uso intermediário de energia e combustíveis; e, a terceira: ao alcançar operações com energia, combustíveis e telecomunicações deve ser lembrado que esses bens e serviços seriam também tributados pelo IVA Federal com alíquotas altas, se dependesse dos Estados. Em poucas palavras, provavelmente não será fácil alcançar 90% de receita do IPI com o Seletivo, daí segue que um maior esforço de arrecadação poderia ser exigido do ICMS federal para fechar as contas do Tesouro Nacional.

Introduzida a restrição de que a receita pública no novo regime será igual a observada em 1997 (R\$ 245,6 bilhões) pode-se estimar, como resíduo, o valor de arrecadação do ICMS Federal exigido para completar as contas do Orçamento Fiscal – cerca de R\$ 9,4 bilhões/ano. Fechado o quadro, estimou-se, finalmente, a arrecadação total necessária do ICMS Federal com todos seus componentes (no valor R\$ 98,3 bilhões) assim discriminada:

	R\$ Bilhões
ICMS Federal/Parcela Estados:	59,6
ICMS Federal/Parcela União:	9,4
Adicional União/COFINS:	19,1
Adicional União/PIS:	7,6
Adicional União/Sal. Educação:	2,6
TOTAL	98,3

Vale observar que nesse tamanho o ICMS Federal seria responsável por cerca de 40 % da extração fiscal brasileira. Isto significava, ainda, que o Governo acreditava que “turbinando” o velho ICMS, isto é, ampliando sua base para abranger o setor serviços, eliminando incentivos e fechando outras brechas, sonegação inclusive, será possível produzir um incremento de arrecadação da ordem de 65% (de R\$ 59,6 bilhões para R\$ 98,3 bilhões).

É inegável que existem brechas, sonegação e sub-exploração da base tributária “serviços” no Brasil, entretanto, é bom que se diga que muito desses vazamentos representam concessões que dificilmente deixariam de ser acolhidas quando da regulamentação do novo imposto pelo Congresso. Por exemplo, o tratamento favorecido aos produtos de cesta básica, aos hortifrutigrangeiros, à pequena produção agrícola em geral e à microempresa urbana.

Dificuldades semelhantes estariam presentes quando da fixação dos níveis de tributação de importantes segmentos do setor de serviços como a construção civil, educação, saúde e intermediação financeira. É praticamente impossível imaginar que o Congresso viesse a fixar uma tributação de 25 % sobre as mensalidades escolares, contas médico-hospitalares ou sobre a aquisição da casa própria. O ICMS Federal, assim como o ISS, dificilmente conseguirão alcançar o valor adicionado dos serviços prestados pelo setor financeiro que, aliás, não se presta a esse tipo de tributação. Enfim, a lista das exceções no setor de serviços pode ser grande. Essas colocações tangenciam uma discussão que já aflorava no debate na ocasião e diz respeito ao nível pretendido das alíquotas do ICMS federal.

Tendo em vista a arrecadação pretendida para o ICMS Federal (R\$ 98,3 bilhões), por mais que se ganhe novas bases impositivas dificilmente a alíquota nominal do novo ICMS será inferior a 25 %⁽⁸⁾. Como tratamentos favorecidos (tributação inferior a 25 %) para diversos bens ou serviços serão mantidos ou criados é de se esperar que muitos produtos terão que ser tributados acima de 30 % para garantir o nível de receita pretendido. Trata-se portanto de uma proposta inviável e fora da realidade.

Ainda assim merece reconhecimento que a proposta do Governo representa uma tentativa de retirar de nosso meio alguns impostos e contribuições que há muito vêm sendo apontados como defeituosos. A substituição do IPI pelo Imposto Seletivo representaria um avanço, assim como a troca de contribuições cumulativas ou que incidam em “cascata” (PIS e COFINS) e sobre a folha de pagamento das empresas (salário educação) por um imposto sobre valor adicionado. Os objetivos da proposta são, portanto, meritórios, restando saber se poderiam ser alcançados com alíquotas fixadas em patamares razoáveis.

A proposta do ICMS federal engessa e uniformiza em todo o Brasil a legislação do principal imposto estadual, já que competirá ... “exclusivamente à União legislar sobre o imposto e editar os atos regulamentares necessários”. Isto representa uma subtração da competência legislativa dos Estados, inconstitucional para alguns, feita à pretexto de fechar brechas, reduzir sonegação, acabar com a guerra fiscal e implementar a tributação no destino (com base no

⁽⁸⁾ ver WERNECK, Rogério L. F. A nova proposta de reforma tributária do governo: limites do possível e incertezas envolvidas – Texto para discussão n° 387 PUC/RIO, maio de 1998.

consumo de cada estado). Para alcançar esses objetivos, entretanto, não é preciso federalizar o ICMS. Afinal, tudo o que existe hoje em relação ao imposto tem origem na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional, em Resoluções do Senado e outras leis federais. Ou seja, é possível alcançar os mesmos objetivos - se é isto que se deseja - sem, temerariamente, compartilhar com o Governo Federal uma base que há mais de 30 anos pertence aos Estados.

1.5 Proposta Mussa Demes

No dia 3 de agosto de 1999, o Dep. Mussa Demes apresentou finalmente um substitutivo à proposta de reforma tributária do Governo (PEC 175 de 1995).

O Deputado na ocasião pretendia simplificar nossa estrutura tributária através da supressão de 3 impostos e 5 contribuições sociais. Conforme indicado na tabela subsequente, seriam extintos: o IPI, o ICMS e o ISS e ainda, as seguintes contribuições: PIS, COFINS, CPMF, contribuição social sobre o lucro e salário educação. Em substituição a esses tributos seriam criados: o ICMS compartilhado entre a União e os Estados e DF, o imposto municipal sobre vendas no varejo de bens e serviços (IVV) e uma contribuição social sobre valor adicionado (CVA).

TABELA 1.5 - ESTRUTURA TRIBUTÁRIA ATUAL E PROPOSTA

SITUAÇÃO ATUAL	PROPOSTA MUSSA DEMES
1 – UNIÃO	1 – UNIÃO
1.1 – IMPOSTOS	1.1 – IMPOSTOS
Imposto de Renda	Imposto de Renda
IPI	ICMS – Compartilhado
IOF	ITR
ITR	Imposto de Importação / Exportação
Imposto de Importação / Exportação	Imposto s/ Grandes Fortunas
Imposto s/ Grandes Fortunas	IOF
1.2 – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	1.2 – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
Contrib. de empregados e empregadores	Contrib. de empregados e empregadores
COFINS	Contr. Valor Adicionado
CPMF	Outras contribuições
PIS	
Salário Educação	
Contrib. social s/ lucro líquido	
Outras contribuições	
2 - ESTADOS	2 – ESTADOS
ICMS	ICMS – Compartilhado
IPVA	IPVA
ITBI - C. Mortis	ITBI - C. Mortis
3 – MUNICÍPIOS	3 – MUNICÍPIOS
ISS	IVV
IPTU	IPTU
ITBI - I. Vivos	ITBI - I. Vivos
4 - NÃO CLASSIFICADOS	4 - NÃO CLASSIFICADOS
FGTS	FGTS
Taxas	Taxas

Trata-se de uma reforma de vulto que envolve a extinção de tributos que produzem anualmente uma receita de R\$ 125,7 bilhões, aproximadamente 50 % da arrecadação dos três níveis de governo em 1998.

TABELA 1.6 – TRIBUTOS SENDO EXTINTOS: ARRECADAÇÃO 1998

IMPOSTOS	R\$ MILHÕES	%
ICMS	60.930,0	48
IPI	16.092,0	13
ISS	5.173,0	4
CONFINS	17.732,00	14
PIS	7.546,6	6
S. EDUCAÇÃO	2.587,0	2
CPMF	7.924,0	7
CS Lucro Líquido	7.703,8	6
TOTAL	125.688,4	100

O Deputado pareceu pretender que os três novos tributos deveriam produzir receitas equivalentes aos seguintes valores:

TABELA 1.7 – NOVOS TRIBUTOS: RECEITA ESPERADA

	R\$ milhões
1. ICMS – Compartilhado	77.022,0
• alíquota estadual	60.930,0
• alíquota federal	16.092,0
2. Contribuição Social s/ valor adicionado	43.493,4
3. Imposto sobre vendas no varejo	5.173,0
TOTAL	125.688,4

ICMS compartilhado (O ICMS/C)

A maior inovação da proposta é, sem dúvida, a criação do ICMS/C, aliás uma adaptação da proposta do Governo FHC. Seria da mesma natureza do ICMS atual, isto é, não cumulativo (sistemática do débito e crédito), não onerando as exportações, gravando as importações etc., entretanto diferia do ICMS nos seguintes pontos: a) seria mais abrangente, em princípio alcançando todas as operações de circulação de mercadorias e de prestações de serviços; b) adotava o princípio da tributação no destino no comércio interestadual; e c) teria duas alíquotas, uma estadual e uma federal. Outras características que devem ser realizadas:

- na determinação do imposto devido aos Estados e DF, seria compensado o montante por **eles** cobrados nas operações e prestações anteriores;
- na determinação do imposto devido à União seria compensado o montante por **ela** cobrado nas operações e prestações anteriores;
- pretendia que as alíquotas estadual e federal, fossem uniformes em todo território nacional, podendo ser seletivas;
- as alíquotas da União seriam fixadas em lei e a dos Estados pelo Senado Federal. Lei estadual poderia entretanto aumentar ou reduzir suas alíquotas em até 10 %. A base de cálculo do imposto estadual e federal seria idêntica;
- nas operações e prestações interestaduais entre contribuintes, a alíquota estadual seria eliminada e a federal acrescida dos pontos percentuais correspondentes à alíquota estadual (aplicação do princípio do destino);
- expressamente vedava a concessão de isenção, incentivos ou benefícios fiscais relativos à parcela estadual do imposto;
- a administração e julgamento de causas relativas ao imposto serão partilhadas observando-se o seguinte:
 - caberia à União expedir o regulamento e os atos administrativos normativos ouvido um órgão colegiado a ser criado, com participação paritária federal e estadual;
 - o órgão colegiado teria como principal atribuição responder consultas e uniformizar a jurisprudência administrativa;
 - órgão do executivo estadual decidiria o contencioso administrativo e será de competência da justiça estadual o julgamento das ações relativas ao imposto;
 - a fiscalização do imposto caberia aos estados sem prejuízo da fiscalização cumulativa ou supletiva da União.

Princípio da origem e do destino

Na tributação de mercadorias e serviços costuma-se distinguir duas variantes, dependo de como são tratadas as transações com o exterior. Diz-se que o princípio da origem se aplica quando as exportações são tributadas e as importações isentas. Contrariamente, o princípio do destino vigora quando as exportações são isentas e as importações tributadas.

No ICMS, pós Lei Kandir, vige a filosofia da tributação no destino quando nos referimos as transações comerciais com o resto do mundo, entretanto, no que se refere as transações interestaduais, prevalece um regime híbrido de origem e destino. O Espírito Santo nas suas relações com São Paulo, por exemplo, recebe mercadorias (importa) gravadas em 7 % e entrega mercadorias (exporta) oneradas em 12 %. Após o ingresso das mercadorias em seus territórios, cada estado complementa essa tributação com as alíquotas praticadas internamente.

Neste contexto, o Dep. Mussa Demes pretendeu, conforme deseja também o Governo em sua PEC 175, a implantação ampla do princípio do destino tanto no comércio internacional quanto nas transações e prestações interestaduais. Aqui vale o registro de que, além de outras implicações, a tributação no destino atende o senso comum ao estabelecer que cada país ou estado, deve alcançar apenas seus próprios cidadãos.

Para compreensão e uma melhor avaliação da passagem do atual ICMS para o novo imposto será de utilidade o apoio de alguns exercícios inspirados no trabalho de Varsano⁹ escrito por ocasião do envio da PEC/175 ao Congresso.

Exercício 1 - A arrecadação do ICMS Atual

Considere-se inicialmente uma cadeia produtiva, não sujeita ao imposto, onde produtores de trigo vendem suas produções a um moinho, localizado no mesmo estado (Estado 1) pelo valor de R\$ 100,00. O moinho recebe essa mercadoria, a ela adiciona um valor de R\$ 50,00 que corresponde aos salários pagos no moinho acrescido do lucro. Seu produto é comercializado junto a padarias no próprio Estado (40 % de produção) e fora dele (60 % de produção). O faturamento do moinho será então $F = R\$ 100,00 + R\$ 50,00 = R\$ 150,00$ com vendas de R\$ 60,00 no próprio e R\$ 90,00 fora do Estado.

Admitindo-se que essas padarias usem apenas a farinha, mão-de-obra e máquinas para produzir seus pães, e que criem valor adicionado de 100 % sobre o valor de suas aquisições de trigo, temos que seus faturamentos, nos Estados 1 e 2, corresponderão a R\$ 120,00 e R\$ 180,00 respectivamente.

Com essas definições e premissas foi feito a TABELA 1.8. Esta tabela (matriz) foi construído do modo convencional onde a leitura das linhas indicam o valor das vendas; lendo-se as colunas obtém-se o valor das compras de cada setor ou atividade.

TABELA 1.8 - CADEIA PRODUTIVA DO PÃO, SITUAÇÃO SEM IMPOSTO

Produção e comercialização	Transações intermediárias				Consumo Final de Pão	
	Agricultor	Moinho	Padaria em 1	Padaria em 2	no Estado 1	no Estado 2
Agricultor	-	100	-	-	-	-

⁽⁹⁾ R. Varsano - "A Tributação do Comércio Interestadual: ICMS Atual versus ICMS Partilhado", Texto para discussão Interna n.º 382, IPEA, setembro 1995.

Moinho	-	-	60	90	-	-
Padaria 1	-	-	-	-	120	-
Padaria 2	-	-	-	-	-	180

Agora é oportuno introduzir-se na discussão o ICMS, conforme concebido atualmente, admitindo-se as incidências e alíquotas em geral prevalentes:

- a) o imposto devido corresponderá a uma alíquota de 17 % sobre o valor das saídas internas, admitida a compensação do imposto cobrado nas operações anteriores (compras de insumos nos dois Estados); e
- b) as vendas interestaduais sofrerão uma incidência de 12 %, admitida também a compensação do imposto cobrado nas operações anteriores.

Isto posto, pode-se construir a TABELA 1.9. Essa tabela tira proveito da TABELA 1.8, mantendo-se o valor das transações (VT), acrescentando-lhe: as alíquotas do imposto incidentes sobre cada operação, uma nova coluna (débito do imposto) e uma nova linha (crédito do imposto). Dada a natureza não cumulativa do imposto o contribuinte será chamado a pagar apenas a diferença entre os débitos e os créditos contabilizados em sua escrita (parte inferior da TABELA 1.9).

Neste exercício merecem ser destacados os seguintes aspectos:

- a) a arrecadação do Estado 1 será de R\$ 31,20 e a do Estado 2 R\$ 19,80;
- b) a arrecadação do Estado 1 é rigorosamente igual aos débitos decorrentes das vendas de padarias no Estado 1 ao consumidores locais = R\$ 20,40 mais os débitos decorrentes das vendas de trigo, produzido em 1, e vendido para as padarias no Estado 2.
- c) a arrecadação do Estado 2, no valor de R\$ 19,80 corresponde ao débito de imposto de suas padarias = R\$ 30,60 menos os créditos desses contribuintes que representam valores que foram recolhidos no Estado 1 (R\$ 10,80). Isto decorre, obviamente, de uma característica peculiar do ICMS, onde as vendas interestaduais são tributadas, cabendo a receita ao estado exportador (Estado 1) e tendo o Estado 2 que reconhecer este crédito.

Exercício 2 - A arrecadação do ICMS com a adoção do princípio do destino

Vale agora introduzir na discussão o princípio do destino. Esta situação esta retratada na TABELA 1.10, mais uma vez considerando-se os valores das transações da TABELA 1.8. A única diferença em relação ao exercício anterior, está na fixação de uma alíquota interestadual nula para as vendas do moinho, localizado no Estado 1, para as padarias no

Estado 2. As implicações dessa importante mudança são as seguintes:

- a) a arrecadação dos estados serão, respectivamente, R\$ 20,40 e R\$ 30,60;
- b) tais valores correspondem, rigorosamente, aos débitos do imposto decorrentes das vendas finais (nas padarias) nesses estados;
- c) a mudança para o destino implicou em perda de receita do Estado 1 no valor de R\$ 10,80 e que corresponde, exatamente, ao valor do débito do imposto

TABELA 1.9 – O ICMS ARRECADADO NA CADEIA PRODUTIVA DO PÃO, POR ESTADO

Produção e Comercialização	Contribuintes do Estado 1			Contrib. do Estado 2	Não Contribuintes		Débito do Imposto	
	Agricultor	Moinho	Padaria em 1	Padaria em 2	Consumidor em 1	Consumidor em 2	Estado 1	Estado 2
Agricultor	-	VT = R\$ 100 Débito (17%) = 17,00					17,00	-
Moinho	-	-	VT = R\$ 60 Débito (17%) = 10,20	VT = R\$ 90 Débito (12%) = 10,80			21,00	-
Padaria 1	-	-			VT = R\$ 120 Débito (17%) = 20,40		20,40	
Padaria 2	-	-				VT = R\$ 180 Débito (17%) = 30,60		30,60
Crédito do Imposto/Estado 1	-	17,00	10,20	-				
Crédito do Imposto/Estado 2	-	-	-	10,80				

CONTA CORRENTE DO IMPOSTO (Em Reais)

	DÉBITO	CRÉDITO	A RECOLHER
Estado 1			31,20
Agricultor	17,00	-	17,00
Moinho	21,00	17,00	4,00
Padaria 1	20,40	10,20	10,20
Estado 2			19,80
Padaria 2	30,60	10,80	19,80

no comércio interestadual do exercício anterior. A mudança propiciou, ainda, um ganho de receita ao Estado 2 em igual valor.

Os dois primeiros resultados (a) e (b) acima, constituem-se em prova de um teorema bastante conhecido na tributação sobre vendas que diz o seguinte: do ponto de vista econômico um imposto sobre valor adicionado com alíquota t equivale a um imposto sobre vendas no varejo com a mesma alíquota.

O terceiro resultado (c) ilustrou a perda da receita (de R\$ 10,80) em um estado dito produtor (Estado 1) e o ganho, no mesmo valor, de um estado dito consumidor (Estado 2), cuja receita passou de R\$ 19,80 para R\$ 30,60, quando da adoção do princípio do destino.

Vale o registro de que os grandes perdedores na mudança de origem para o destino no comércio interestadual não serão apenas os estados produtores (S. Paulo, por exemplo), mas também, aqueles estados que sediam estabelecimentos importadores (do resto do mundo).

Ao comercializarem em outros estados da federação seus produtos, recolhem, nos estados onde se localizam, valores que correspondem a 12 % de suas vendas interestaduais. Nesse sentido o Espírito Santo talvez seja o maior perdedor com a mudança para o destino, pois seus estabelecimentos importadores respondem por parcela importante de sua receita de ICMS (mais que 30 %).

Curiosamente, na PEC 175 o Governo gastou um bocado de tinta e tempo, concebendo a formação de um Fundo de Equalização, para compensar os Estados e a União por eventuais perdas de receita decorrentes da mudança para a tributação no destino. Segundo o Ministério da Fazenda essa compensação deveria existir inclusive, por um período de transição de 12 (doze) anos¹⁰. Por alguma razão o Deputado Mussa Demes em seu substitutivo preferiu não tratar dessa importante questão.

Uma nova complicação que pode surgir na passagem de origem para o destino no comércio interestadual é ilustrada pela mudança da situação tributária do moinho. No primeiro exercício contribuía liquidamente para o Estado 1 (R\$ 4,00), e quando adotado o destino passa a acumular crédito no valor de R\$ 6,80 por unidade de tempo. Isto aconteceu por duas razões: porque adquire sua principal matéria prima no próprio Estado e também porque é predominantemente um exportador por vias internas. Provavelmente as montadoras de veículos de São Paulo iriam acumular, com o novo imposto, créditos por razões semelhantes. Coerentemente a legislação complementar do ICMS/C deveria reconhecer o direito desses contribuintes serem ressarcidos em dinheiro ou que lhes sejam facultado transferir esse ativo para terceiros. Entretanto, é bom lembrar a bem conhecida situação dos exportadores (para o resto do mundo) pós Lei Kandir. Alcançaram o imunidade (alíquota zero nas saídas para o exterior) mas não levaram o benefício (administrativamente os estados tem impedido a utilização dos créditos acumulados).

⁽¹⁰⁾ Reforma Tributária: Nova Proposta do Ministério da Fazenda (divulgada em 01/12/98).

**TABELA 1.10 - O ICMS ARRECADADO NA CADEIA PRODUTIVA
DO PÃO, POR ESTADO - COM PRINCÍPIO DO DESTINO**

Produção e Comercialização	Contribuintes do Estado 1			Contrib. do Estado 2	Não Contribuintes		Débito do Imposto	
	Agricultor	Moinho	Padaria em 1	Padaria em 2	Consumidor em 1	Consumidor em 2	Estado 1	Estado 2
Agricultor	-	VT = R\$ 100 Débito (17%) = 17,00					17,00	-
Moinho	-	-	VT = R\$ 60 Débito (17%) = 10,20	VT = R\$ 90 Débito (0%) = 0,0			10,20	-
Padaria 1	-	-			VT = R\$ 120 Débito (17%) = 20,40		20,40	
Padaria 2	-	-				VT = R\$ 180 Débito (17%) = 30,60		30,60
Crédito do Imposto/Estado 1	-	17,00	10,20	-				
Crédito do Imposto/Estado 2	-	-	-	-				

CONTA CORRENTE DO IMPOSTO (Em Reais)

	DÉBITO	CRÉDITO	A RECOLHER
Estado 1			20,40
Agricultor	17,00	-	17,00
Moinho	10,20	17,00	(6,80)
Padaria 1	20,40	10,20	10,20
Estado 2			30,60
Padaria 2	30,60	-	30,60

Exercício 3 - A arrecadação do ICMS compartilhado

São duas razões principais que explicam o interesse da União em abandonar o IPI e adotar o ICMS compartilhado. A primeira decorre de baixa funcionalidade daquele tributo (uma verdadeira colcha de retalhos) e por sua base ser bastante estreita (alcança apenas a indústria). A segunda porque acreditam estar contribuindo para simplificar e dar maior racionalidade a tributação no consumo no Brasil.

Independentemente da motivação, essa parceria no ICMS resolve um problema que tem incomodado, por muitos anos, aqueles que desejam implantar o princípio do destino no país e no exterior (Comunidade Européia). E nesse sentido é uma grande contribuição. Conforme já esclarecido, o princípio do destino no caso do ICMS exige apenas que seja zerada a alíquota interestadual, entretanto, a coisa não é tão simples. Fosse o exercício 2 seguindo à risca estaria sendo criado um grande incentivo à sonegação do imposto pois o contribuinte poderia simular uma venda externa (alíquota zero) para acobertar uma venda interna (alíquota de 17 %).

Essa burla ocorre com frequência e tem vitimado o tesouro paulista e outros com vendas simuladas para a zona Franca de Manaus. Por essa razão, a PEC 175 e o substitutivo Mussa Demes prevêem que nas vendas interestaduais a alíquota estadual do imposto será zero (para alcançar-se a tributação no destino) entretanto, a alíquota federal seria acrescida dos mesmos pontos percentuais para uniformizar o tratamento das vendas internas e interestaduais.

Feita esta observação quanto à engenhosidade do mecanismo proposto, vale destacar os resultados da TABELA 1.11 que trata da arrecadação do ICMS compartilhado, observado o princípio do destino. Lá o valor das transações são os mesmos dos exercícios anteriores, entretanto, passam a coexistir dois níveis de governo explorando a mesma base tributária.

Admitiu-se que para os Estados seria estabelecida uma alíquota uniforme de 15 % e que a alíquota federal seria de 10 %. Para acomodar o governo federal o quadro foi aumentado mas a natureza dos cálculos é a mesma. Ainda assim, deve ser destacado:

- a) a tributação de destino, como antes, implicou que cada estado arrecadará um valor equivalente a sua alíquota (15 %) aplicada ao valor das vendas finais aos consumidores nele residentes (R\$ 120,00 e R\$ 180,00 respectivamente). Isto é, arrecadam R\$ 18,00 e R\$ 27,00. O fato de grande parte da cadeia produtiva estar sediada no Estado 1 nada significa na determinação do resultado. O que importa é o nível do consumo em cada estado;
- b) A receita do governo federal corresponde, também, ao produto de sua alíquota (10 %) com o valor do consumo final nos Estados 1 e 2 (R\$ 300,00);
- c) Observe-se que a padaria 2 acumula créditos contra o governo federal devido a aquisição de matéria prima (trigo) no Estado 1, sujeita a uma alíquota federal de 25 %, e por vender seu produto segundo uma alíquota federal de 10 %.

TABELA 1.11 – O ICMS COMPARTILHADO NA CADEIA PRODUTIVA DO PÃO

Produção e Comercialização	Contribuintes do Estado 1			Contrib. do Estado 2	Não Contribuintes		Débito do Imposto		
	Agricultor	Moinho	Padaria em 1	Padaria em 2	Consumidor em 1	Consumidor em 2	Estado 1	Estado 2	Gov. Federal
Agricultor	-	-	-	-	-	-	15,00	-	-
		- VT = R\$ 100							
		Estado 1 (15%) =							
		15,00							
		Federal (10%) =							
		10,00							10,00
Moinho	-	-	-	-	-	-	9,00	-	-
		- VT = R\$ 60		VT = R\$ 90					
		Estado 1 (15%) =		Estado 1 (0%) =					
		9,00		-					
		Federal (10%) =		Federal (25%) =					
		6,00		22,50					28,50
Padaria 1	-	-	-	-	-	-	18,00	-	-
		-				VT = R\$ 120			
		-				Estado 1 (15%) =			
		-				18,00		18,00	
		-				Federal (10%) =			
		-				12,00			12,00
Padaria 2	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		-				VT = R\$ 180			
		-				Estado 2 (15%) =			
		-				27,00		27,00	
		-				Federal (10%) =			
		-				18,00			18,00
Crédito do Imposto/Estado 1	-	15,00	9,00	-	-	-	-	-	-
Crédito do Imposto/Estado 2	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Crédito do Imposto/Federal	-	10,00	6,00	22,50	-	-	-	-	-

CONTA CORRENTE DO IMPOSTO ESTADUAL (Em Reais)

	DÉBITO	CRÉDITO	A RECOLHER
Estado 1			18,00
Agricultor	15,00	-	15,00
Moinho	9,00	15,00	(6,00)
Padaria 1	18,00	9,00	9,00
Estado 2			27,00
Padaria 2	27,00	-	27,00

CONTA CORRENTE DO IMPOSTO FEDERAL (Em Reais)

	DÉBITO	CRÉDITO	A RECOLHER
Agricultor	10,00	-	10,00
Moinho	28,50	10,00	18,50
Padaria 1	12,00	6,00	6,00
Padaria 2	18,00	22,50	(4,50)

Arrecadação dos Estados	45,00
-------------------------	-------

Arrecadação Federal	30,00
---------------------	-------

Aqui vale recontar a história dos débitos acumulados pelo setor exportador brasileiro. Os estados e a própria União têm, por razões e meios diversos, impedido a recuperação de créditos acumulados. Os dois últimos exercícios apresentados indicam, com clareza, que a zeragem da alíquota estadual no comércio interestadual e a cobrança da alíquota cheia (25 %) pelo governo federal, produziriam duas novas categorias de acumuladores de crédito, ou seja, aqueles que comercializam a maior parte de seus produtos em outros estados (tenderão a acumular crédito contra seus estados), e aqueles que processam e/ou comercializam produtos oriundos de outras unidades da federação (que acumularão créditos contra a União).

Atualmente, a própria Constituição estabelece que, um estabelecimento importador ao vender mercadorias para fora do estado incorre em um débito de 12% do valor da operação junto ao estado onde está situado. Com a implantação da tributação no destino esta alíquota será zerada tornando nula essa fonte de receita. A TABELA 1.12 evidencia esse fato, deixando claro que toda a arrecadação do imposto será feita no estado onde o produto importado for consumido.

A contribuição social sobre valor adicionado e o imposto sobre vendas no varejo

O substitutivo também acompanhou a proposta do Governo ao admitir a extinção de diversas incidências sobre faturamento com a criação de uma nova contribuição não cumulativa ou sobre valor adicionado. Trata-se, portanto, de um tributo da mesma natureza do ICMS/C e a proposta prevê, inclusive, que essa nova contribuição poderá ser cobrada na forma de um adicional à parcela federal do ICMS/C. Num sentido estrito a mudança será benéfica já que propõe eliminar tributos sabidamente defeituosos.

O imposto municipal sobre vendas no varejo, que substituiria o ISS, pretendia alcançar todas as vendas de bens e serviços a não contribuintes do ICMS/C, ou seja, pretendeu-se alcançar todas as vendas de bens e serviços a consumidores finais no segmento varejista. O Deputado propunha, de início, uma alíquota de 3 % (três por cento) para o imposto.

Com o IVV as vendas no varejo de bens e serviços passariam a conhecer 4 gravames: o IVV, o ICMS estadual, o ICMS federal e a contribuição social sobre o valor adicionado e estariam submetidos às fiscalizações municipal, estadual e federal (supletiva, segundo o autor).

A criação do IVV deve ser vista com ressalvas já que representa mais um imposto sobre vendas numa estrutura que já possui um excesso de impostos sobre transações. Nesse contexto, deve ser lembrado ainda, a experiência com o imposto municipal sobre vendas no varejo de combustíveis, criado na Constituição de 1988, e abandonado posteriormente dada a incapacidade dos municípios de cobrá-lo.

Com os antolhos bem ajustados, deve ser reconhecido que tanto a PEC 175 quanto o substitutivo Mussa Demes alcançam o objetivo a que se propõe que é o de simplificar a complexa e onerosa tributação sobre o consumo no Brasil. Afinal propostas de extinção do

IPI, da CPMF, das contribuições PIS e COFINS e outras muito representa. É também

TABELA 1.12 – O ICMS COMPARTILHADO NA IMPORTAÇÃO

Importação e Comercialização	Contribuintes do Estado 1 Importador	Contribuintes do Estado 2 Comerciante 2	Não Contribuinte Consumidor em 2	Débito do Imposto		
				Estado 1	Estado 2	Gov. Federal
Resto do mundo	VT = R\$ 100,00 Estado 1 (15%) = 15,0 Federal (10%) = 10,0			15,0		
Importador		VT = R\$ 150,00 Estado 1 (0%) = - Federal (25%) = 37,5				10,0
Comerciante 2			VT = R\$ 200,00 Estado 2 (15%) = 30,0 Federal (10%) = 20,0		30,0	37,5
Crédito do Imposto/Estado 1	15,0	-	-			
Crédito do Imposto/Estado 2	-	-	-			
Crédito do Imposto/Federal	10,0	37,5	-			

CONTA CORRENTE DO IMPOSTO ESTADUAL (Em Reais)

	DÉBITO	CRÉDITO	A RECOLHER
Estado 1			0,0
Desembaraço	15,0	-	15,0
Importador	-	15,0	(15,0)
Estado 2			30,0
Comerciante 2	30,0	-	30,0
Arrecadação dos Estados			30,0

CONTA CORRENTE DO IMPOSTO FEDERAL (Em Reais)

	DÉBITO	CRÉDITO	A RECOLHER
Desembaraço	10,0	-	10,0
Importador	37,5	10,0	27,5
Comerciante 2	20,0	37,5	(17,5)
Arrecadação dos Estados			20,0

meritório a preocupação de balizar rigidamente o poder de legislar dos Estados no novo ICMS dado o péssimo desempenho dos mesmos nessa área, sobretudo, pós 1988.

Isto reconhecido, pode ser disputado chamar de racional a criação de um tributo que implique em alíquotas próximas ou mesmo superiores a 30% (trinta por cento) sobre o consumo de bens e serviços de modo generalizado.

Apesar de oficialmente não haverem sido divulgadas as alíquotas do ICMS/C e da nova contribuição social, não será uma heresia trabalhar com uma alíquota conjunta próxima de 30 %, pelas razões já expostas quando da apreciação do ICMS federal do governo FHC.

1.6 O substitutivo da comissão tripartite

Colocado em discussão, e até tardiamente, os Estados e Governo Federal não aceitaram o substitutivo de reforma tributária do Deputado Mussa Demes, aprovado, sem emendas, por Comissão Especial da Câmara em 23/11/99.

A rejeição do projeto pelos Estados e pelo Executivo Federal interrompeu a tramitação do substitutivo e a questão passou a ser então negociada em uma Comissão Tripartite, **ad-hoc**, com representação dos Estados, do Governo Federal e da Comissão de Reforma.

Em 21/11/99 circulou a primeira proposta levada à comissão pelos Estados e, posteriormente, uma segunda versão (11/01/2000) que aliás, do ponto de vista conceitual, é bastante diferente da primeira. De qualquer modo, a discussão evoluiu, e em 02/03/2000, veio à lume um substitutivo que parece representar a versão final dos trabalhos da Comissão Tripartite. Vale aqui recordar que, com a divulgação do Relatório Mussa Demes a Comissão Especial da Reforma Tributária deu por encerrado seus trabalhos e encaminhou o substitutivo para votação em Plenário por ela aprovado em novembro. Ficou então acertado que o substitutivo da Comissão Tripartite seria transformado em emenda (aglutinativa) por ocasião da votação da proposta Mussa Demes. Haja regimento interno e paciência.

O substitutivo da Comissão Tripartite foi, acima de tudo, um projeto de engenharia política, já que acolheu posições alternativas e até divergentes na esperança de que uma solução de consenso fosse atingida numa futura lei complementar regulamentadora. Ainda assim, alguns posicionamentos alcançados parecem importantes e desejáveis. O primeiro diz respeito à posição dos estados quanto ao compartilhamento do ICMS com o governo federal. Em particular, quanto a transferir-se para esse último todo o poder de legislar sobre o ICMS. Na comissão Tripartite os estados defenderam a tese (e ganharam) de que eles (e o Senado) têm condições plenas de corrigir as mazelas do atual ICMS, que aliás são muitas, sem o envolvimento direto do executivo federal.

Essa posição dos estados é correta por duas razões: a primeira diz respeito ao fato de que o valor adicionado, enquanto base tributária, encontra-se “ocupada” pelos Estados desde 1967

e a entrada da União, conforme proposto pelo governo FHC e assumido no relatório Mussa Demes, certamente iria estabelecer uma situação de exploração predatória daquela base. A segunda razão decorre do fato de que o governo federal tem sido, desde os setenta, o principal responsável pela criação de formas inferiores de tributação sobre vendas no Brasil, exemplificadamente: criou o IPI (em 1967) e, posteriormente, o Confins, o PIS e a CPMF. Por essa razão, existem aqueles que entendem que antes de criar um IVA federal para substituir esses tributos, a União deveria fazer um maior esforço de arrecadação do seu imposto sobre a renda e, pelo menos, ainda que parcialmente, substituir aqueles tributos com o incremento do IR alcançado.

O novo ICMS Estadual

A grande novidade da proposta dos Estados levada à Comissão Tripartite está no estabelecimento da competência conjunta dos Estados e do DF de legislar sobre ICMS. Isto significaria que as normas do imposto seriam uniformes em todo o território nacional. Propuseram que competiria a um órgão colegiado, composto por um representante de cada Estado e do DF... “expedir o regulamento comum, único e uniforme, e demais normas necessárias à administração do imposto” bem como de administrar o fundo (câmara de compensação) que vier a ser criado com os recursos do ICMS interestadual.

Outras características do novo ICMS:

- a) seria não cumulativo , alcançando todas as operações relativas a circulação de mercadorias e de prestação de serviços;
- b) incidiria sobre importações e não alcançaria as exportações;
- c) teria alíquotas fixadas pelo Senado Federal, vedada a distinção entre operações e prestações internas, interestaduais e de importação;
- d) a lei estadual poderia aumentar, por classe, em até 20 % as alíquotas internas e de importação;
- e) o imposto teria 5 (cinco) alíquotas: uma padrão (15 %); uma especial ($\leq 4,5$ %); e uma reduzida (12 %); uma ampliada(18 %); e uma seletiva ($\geq 25,5$ %);
- f) o produto de sua arrecadação seria atribuído ao estado de localização do destinatário da mercadoria ou serviço. Essa regra (tributação no destino) seria implantada gradualmente da seguinte forma:
 - i. nos três primeiros exercícios financeiros a arrecadação seria dividida entre o estado de origem e o de destino, observando-se:
 - as saídas interestaduais de produtos/serviços sujeitos às alíquotas padrão,

ampliadas ou seletivas seriam rateados com base nas alíquotas interestaduais vigentes em 31/12/99;

- no caso de saídas de produtos/serviços sujeitos às alíquotas reduzida e especiais o rateio seria feito com referência a dois quintos das alíquotas interestaduais fixadas para o período de transição nas operações do Sul e Sudeste para o Norte/Nordeste/Centro-Oeste e Espírito Santo e dois terços nas demais operações;
- ii. do quarto ao sétimo exercício – redução de 20 % ao ano das alíquotas interestaduais mencionadas no item anterior.

Isto significaria que a partir do 8.º ano 100 % da receita gerada no comércio interestadual pertenceria ao estado destinatário da mercadoria ou serviço.

A Comissão Tripartite deixou para a lei complementar que viesse a regular o imposto, a forma pela qual será implementado o princípio do destino. Ou seja, na ocasião seria feita a escolha de uma das seguintes vertentes:

- i. pela adoção do modelo do “barquinho”, ou seja, nas operações interestaduais, a alíquota do IVA estadual é reduzida a zero e os pontos percentuais a ela correspondentes são acrescidos à alíquota do IVA federal (operações destinadas a contribuinte);
- ii. pela instituição de fundo constituído por receitas da arrecadação do imposto nas operações interestaduais (a câmara de compensação);ou
- iii. pela adoção de outro procedimento.

Parece que os Estados estavam considerando um novo ICMS cobrado da seguinte forma: uma empresa típica capixaba receberá mercadorias ou insumos com uma alíquota padrão de 15 % e negociará seus produtos sujeita à mesma alíquota (15 %). Caso ocorra uma venda interestadual, para SP por exemplo, o produto dessa arrecadação (segundo uma alíquota de 15 %) seria apartado e distribuído através do fundo da seguinte forma: inicialmente, três anos, o ES ficaria com 12 % e SP ficaria com 3 %. Nos anos subsequentes a parcela capixaba será reduzida na proporção de 20 % ao ano, até zerar, enquanto a participação do Estado destinatário (SP) alcançaria 100 % da receita dessas operações.

Os Incentivos Fiscais

O projeto vedava a concessão de isenção, diferimento, redução de base de cálculo... ou qualquer outro incentivo ou benefício fiscal que implique em renúncia de receita. Admitia porém:

- a) a opção por regime simplificado de apuração com abatimento de porcentagem fixa a título do montante do imposto cobrado em etapas anteriores (o caso das microempresas);
- b) a concessão de subsídios financeiros à conta dos orçamentos dos estados e do DF.

Propunha que fossem respeitados, os diferimentos, as isenções, os incentivos fiscais ou financeiros, concedidos até 31/12/99, sob condição e por prazo certo, pelos Estados e DF, observado o seguinte:

- a) teria seu prazo de fruição mantido conforme o que houvesse sido determinado na legislação estadual, não podendo, entretanto, ultrapassar o período de quinze anos, a partir da data da cobrança do novo ICMS;
- b) as empresas beneficiárias de incentivos fiscais ou financeiros (concedidos até 31/12/99) usufruiriam desses benefícios, de maneira não relevada (o substitutivo remeteu o assunto para lei complementar).

A tributação plena no destino, implicaria que cada unidade federada arrecadaria, exclusivamente, em função do consumo de bens e serviços de seus cidadãos, já que , corretamente, o imposto não grava a aquisição de bens de ativo (máquinas e equipamentos). Nesse regime, o ES perderia arrecadação, à menos que o novo ambiente tributário produza ganhos expressivos em função do combate à sonegação e de outros vazamentos (existem estimativas de perda de receita para o Estado da ordem de 25 %).

Outras inovações:

- a) extinguiu o IPI, ISS, ICMS, PIS/PASEP, COFINS, Salário Educação e CPMF;
- b) o novo ICMS estadual teria base ampla incidindo sobre mercadorias e prestação de serviços em geral;
- c) criava um ICMS federal, idêntico ao ICMS estadual, exceto pela não incidência sobre energia elétrica, petróleo e derivados, combustíveis, serviços de comunicações e minerais (vedação corresponde àquele do atual art. 155, § 3º da CF);
- d) criava um imposto municipal sobre prestação de serviços e vendas a varejo de mercadorias com alíquota de 4%;
- e) criava uma contribuição social geral, não cumulativa, sobre a receita destinada ao financiamento da Seguridade social, amparo ao trabalhador e ao ensino fundamental público. Em outras palavras, conceberam uma contribuição social sobre valor adicionado, para substituir o COFINS, o PIS/PASEP e o Salário

Educação, como aliás desejava o Deputado Mussa Demes;

- f) transferia o imposto territorial rural (ITR) para os Estados;
- g) criava também:
 - i. contribuições de intervenção ambiental – poderiam ser instituídas pela União e os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e alíquotas seriam diferenciados em razão do grau de utilização ou degradação dos recursos ambientais ou da capacidade de assimilação do meio ambiente;
 - ii. contribuição de suplementação dos serviços de segurança pública prestados pelos Estados – poderia ser instituída e cobrada pelos Municípios e pelo DF, desde que a população fosse previamente consultada e que o plano suplementar de segurança fosse por ela aprovado;
 - iii. contribuição municipal (e DF) para execução de obra de pavimentação e saneamento nas zonas urbanas, custeio de coleta de lixo e iluminação pública.
- h) empréstimos compulsórios – só poderiam ser instituídos para atendimento de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública e de guerra externa ou sua iminência (não mais no caso de interesse público de caráter urgente e de relevante interesse nacional);
- i) suprimia a competência residual da União para instituir novos impostos;
- j) pedágio – admitia relativamente às vias conservadas por particulares;
- k) sigilo bancário – lei complementar estabeleceria a forma e os critérios a serem observados e indicaria as autoridades tributárias que poderiam requisitar informações sobre as operações dos contribuintes às instituições financeiras;
- l) efeito vinculante – ampliação do disposto no art. 102, §2.º (se refere somente às decisões definitivas de mérito proferidas em ADCs de lei ou ato normativo federal) às demais decisões definitivas de mérito relativas a matéria tributária, proferidas por, no mínimo, um terço dos membros do STF.
- m) Zona Franca de Manaus: prazo ampliado para 2023.
- n) Fundos de Participação:
 - i. FPE/ FPM/ FPEX/ Fundos Regionais: simples adequação dos dispositivos ao imposto da União que substituiria o IPI (IVA federal), ao ITR estadual e ao IVA estadual, mantidos os percentuais atuais de participação;
 - ii. criava um fundo formado por 15% Imposto de Importação, cujos recursos

serão distribuídos entre os Estados e o DF proporcionalmente aos respectivos saldos positivos nas balanças comerciais com o exterior, até o limite de 20% do montante do fundo.

SEÇÃO II – ELEMENTOS PARA DISCUSSÃO DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA

2.0 Os fundamentos de uma reforma fiscal

Num sentido amplo, uma reforma fiscal deve perseguir quatro objetivos: a redução das distorções geradas por tributos nos preços relativos da economia e, conseqüentemente, ineficiências na alocação de recursos; contribuir para a estabilidade econômica; e, ainda, atender aos ditames da justiça e favorecer a retomada do crescimento econômico.

Questões tributárias costumam ser discutidas com base em quatro axiomas ou princípios: neutralidade, equidade, simplicidade e produtividade (geração de receita).

Neutralidade em tributação significa evitar que os impostos criem situações no sistema econômico que reduzam a renda real da sociedade numa magnitude maior do que a receita tributária pretendida pelo governo. O custo social da tributação é definido, então, como a perda de renda real do setor privado além daquela decorrente dos impostos propriamente ditos.

Em geral, o princípio de neutralidade recomenda que os impostos (renda ou consumo ou importação, por exemplo) devam ter bases amplas e os diversos rendimentos, bens ou serviços, tributados segundo uma alíquota uniforme.

O exemplo clássico de impostos que geram distorções são aqueles que incidem cumulativamente sobre faturamento. Estes impostos, “em cascata”, elevam os custos de produção e criam um incentivo para a integração vertical que pode não ser organizacionalmente eficiente. Ou ainda, tarifas e subsídios à exportação, instrumentos comuns de promoção do crescimento econômico, podem levar a criação e manutenção de indústrias ineficientes.

Sistemas tributários também podem interferir nas decisões de consumo ao alterar não só os preços relativos de bens e serviços consumidos correntemente mas, também, a propensão a poupar. Um imposto geral sobre a renda é viesado contra a poupança porque o consumo presente é favorecido em relação ao consumo futuro (poupança).

Estudo do Banco Mundial reporta que o custo social decorrente de uma elevação de um por cento nas alíquotas dos diversos impostos existentes nos Estados Unidos é da ordem de 17 a 56 centavos para cada dólar adicional de arrecadação. Aquele estudo revela ainda que o custo social de esquemas de proteção industrial podem alcançar 5 a 7% do PIB nos países em desenvolvimento. Por esta razão, um dos objetivos de uma reforma fiscal deveria ser reduzir o custo social de tributação, dado um nível qualquer de receita pública pretendida⁽¹¹⁾.

⁽¹¹⁾ Banco Mundial - (1992), pg. 22.

O princípio da equidade em tributação prevê que indivíduos devem recolher impostos segundo sua capacidade contributiva e, em particular, que os indivíduos com igual capacidade paguem impostos igualmente (equidade horizontal). É freqüente em países em desenvolvimento observar-se que os mais pobres suportam parcela expressiva de carga fiscal em decorrência do peso relativo da tributação indireta e da evasão observada nos tributos que incidem sobre o rendimento do capital e dos assalariados melhor posicionados, violando assim a regra da equidade vertical.

Considerações de natureza administrativa são também de importância na análise de sistemas tributários. O cânone de simplicidade enfeixa os princípios da certeza, comodidade e singeleza tanto na cobrança quanto nas demais obrigações. Em geral, sistemas tributários complexos elevam os custos das obrigações acessórias (papelada e burocracia) e acabam por favorecer a elisão fiscal, a evasão e a corrupção. Tanto a evasão quanto a elisão ("planejamento tributário") comprometem a administração do sistema e fazem com que a tributação pretendida pela legislação não se verifique na prática. Desta feita, a simplificação da legislação tributária, bem como o fortalecimento da administração fiscal constituem importantes objetivos de qualquer reforma.

Por fim, uma estrutura tributária tem a função primeira de produzir receita para custear bens e serviços públicos e, para tanto, os impostos e taxas devem, na medida do possível, gerar um fluxo de recursos estável, seguro e suficiente para atender as necessidades sociais a cargo do governo.

O alcance dos quatro objetivos de uma reforma fiscal: equidade, neutralidade, simplicidade e geração de receita, nem sempre podem ser atendidos simultaneamente. Em muitos casos, por exemplo, os objetivos de neutralidade e equidade são conflitantes. O exemplo clássico de um imposto neutro - o imposto per-capita - viola o princípio da equidade já que tributa igualmente indivíduos com capacidades contributivas distintas.

A renda dos indivíduos é considerada, universalmente, como a melhor proxy da sua capacidade contributiva, e desta feita, é o melhor tributo para implementar normas de equidade. Por outro lado, é sabido que o imposto não é neutro já que discrimina (sobretaxa) a poupança. O rendimento do capital (lucros, aluguéis, juros) hoje tributado é resultado de poupança gerada em períodos anteriores, quando também foi tributada via imposto de renda.

A regra da neutralidade ao prescrever bases amplas (conforme o caso, todo tipo de bens de consumo, renda, importações, etc.) e alíquotas uniformes, oferece soluções tributárias mais simples e fáceis de administrar. Por outro lado, a busca da tributação progressiva, com elevadas alíquotas marginais do imposto de renda, tido nos anos sessenta como o paradigma da justiça em tributação, criou desincentivos ao trabalho, comprometeu o crescimento econômico de vários países e impôs pesados ônus administrativos ao fisco e ao contribuinte.

Harberger observou as seguintes tendências nas reformas fiscais contemporâneas, todas enfatizando a redução dos custos sociais de tributação ⁽¹²⁾:

⁽¹²⁾ Harberger, A.C. - "Recent Trends in Fiscal Reform" em FIPE (1993), pg. 27.

- i) ampliação da base tributária e redução nas alíquotas marginais do imposto de renda das pessoas físicas;
- ii) redução na discriminação contra a poupança agregada implícita no sistema de tributação da renda (pessoas físicas e jurídicas);
- iii) redução ou eliminação de incentivos fiscais, isenções e reduções na base de cálculo, etc.;
- iv) ampliação da base tributária dos impostos sobre valor adicionado e uniformização de alíquotas;
- v) uniformização das alíquotas nominais sobre as importações em geral;
- vi) reforma dos (velhos) sistemas de aposentadoria na direção de sistemas contributivos individuais;
- vii) preços de serviços públicos alinhados com seus custos econômicos;
- viii) privatização de empresas estatais.

Desnecessário dizer que as tendências observadas por Harberger representam uma agenda de muita relevância para discutir a questão fiscal brasileira.

2.1 A estrutura tributária da Constituição de 1988

2.1.1 Introdução

O capítulo tributário da constituição de 1988 parece ser, sem dúvida, o mais contestado conjunto de proposições nela contidos. É muito frequente a posição de que aquele capítulo merece reparos já que cristalizou diversos casuísmos introduzidos na estrutura tributária brasileira nos últimos vinte anos.

Em 1988 foram estabelecidas as seguintes competências tributárias:

UNIÃO

- *importação de produtos estrangeiros;*
- *exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;*
- *renda e proventos de qualquer natureza;*

- *produtos industrializados (IPI);*
- *operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF);*
- *propriedade territorial rural (ITR);*
- *grandes fortunas;*
- *movimentação financeira (IPMF - este foi criado pela Lei Complementar 77/93 com vigência até 31/12/94).*

À União atribui-se, ainda, as seguintes contribuições sociais:

- *contribuição sobre folha de salários de empregados e empregadores;*
- *contribuição para o financiamento de seguridade social (COFINS);*
- *contribuição para o PIS/PASEP;*
- *contribuição social sobre o lucro;*
- *salário educação;*
- *fundo de garantia por tempo de serviço (FGTS).*

ESTADOS E DISTRITO FEDERAL

- *transmissão causa mortis e doações;*
- *operações relativas a circulação de mercadorias (ICMS);*
- *propriedade de veículos automotores (IPVA);*
- *adicional do imposto de renda - AIRE - será eliminado a partir de janeiro de 1996 (Emenda Constitucional nº 3, de março de 1993).*

MUNICÍPIOS

- *propriedade predial e territorial urbana;*
- *transmissão inter-vivos;*

- *venda a varejo de combustíveis líquidos (IVVC) e gasosos - será eliminado a partir de janeiro de 1996 (Emenda Constitucional nº 3, de março de 1993);*
- *serviços de qualquer natureza (ISS).*

Estão destacados (em negrito) os impostos e contribuições existentes por ocasião da reforma 66/67⁽¹³⁾. Pode-se observar que do total de impostos e contribuições hoje existentes (22) cerca de dez foram criados posteriormente àquela reforma e certamente parece ser um número abusivo.

A União no período criou dois impostos (grandes fortunas e IPMF) e cinco contribuições sociais (COFINS, PIS/PASEP, contribuição sobre o lucro, salário educação e FGTS). Os novos impostos criados em 88 para os Estados (AIRE) e Municípios (IVVC), já foram extintos em 31/12/95, por força da Emenda Constitucional nº 3.

É notável, e também irônico que, o crescimento do número de contribuições, bem como a elevação de suas alíquotas, no período, foram estabelecidas para amparar as políticas sociais da união, sobretudo a da seguridade, hoje praticamente falida.

2.1.2 A extração fiscal por nível de governo e sua composição

A extração fiscal por esfera de governo nos últimos anos vai apresentada a seguir.

**TABELA 2.1 - ESTIMATIVAS DA CARGA TRIBUTÁRIA
SEGUNDO ESFERAS DE GOVERNO**

Valor Bruto Arrecadado - Participação % no PIB

ESPERA	1986	1988	1989	1990	1991	1993	1997	2000
UNIÃO	16,69	14,65	14,65	18,23	15,34	17,59	19,65	22,97
O. Fiscal	8,74	9,00	7,43	8,78	7,07	7,88	7,44	8,30
O. Seguridade	5,56	4,74	5,23	6,93	5,97	7,23	10,00	12,09
ESTADOS	5,08	4,48	6,91	8,05	6,69	5,41	7,92	8,69
MUNICÍPIOS	0,62	0,60	0,60	0,70	0,70	0,91	1,47	1,52

⁽¹³⁾ Esta reforma tem como pilares o Código Tributário Nacional - CTN de 1966 e a constituição de 1967. Naquela ocasião e até 1988, a União tinha competência exclusiva para tributar, ainda, as atividades de mineração, energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, transportes interestaduais e comunicações (os chamados impostos únicos) que foram com mérito, extintos, com as atividades passando a integrar o campo de incidência do ICMS a partir de 1989.

TOTAL	22,39	20,01	22,16	26,98	22,73	24,78	29,03	33,18
--------------	--------------	--------------	--------------	--------------	--------------	--------------	--------------	--------------

FONTE: SRF.

No mesmo período ocorreram mudanças qualitativas de relevo conforme indicado na TABELA 2.2.

**TABELA 2.2 - EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA
SEGUNDO CATEGORIAS**

CATEGORIA DE TRIBUTAÇÃO	Em % do PIB									
	86	88	89	90	91	92	93	97	00	
RENDA	5,18	4,60	4,37	4,34	3,38	3,64	3,90	4,43	5,48	
Pessoa Física	3,19	2,80	3,29	3,18	2,78	2,57	2,95	3,03	3,95	
Pessoa Jurídica	1,99	1,81	1,07	1,65	0,86	1,39	1,03	1,40	1,53	
COMÉRCIO EXTERIOR	0,50	0,42	0,40	0,42	0,44	0,41	0,45	0,59	0,77	
CONSUMO	8,32	7,53	9,14	11,39	9,26	9,61	9,95	8,77	10,51	
Consumo em Geral	7,41	6,62	8,37	10,61	8,51	8,77	9,16	8,10	9,92	
Consumo Seletivo	0,91	0,91	0,77	0,78	0,75	0,84	0,79	0,67	0,59	
PROPRIEDADE	0,28	0,13	0,06	0,52	0,70	0,57	0,37	1,04	1,09	
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	8,27	6,17	7,42	9,17	7,88	8,19	8,94	10,00	12,09	
OUTRAS CATEGORIAS	0,91	1,16	0,77	0,83	0,86	0,35	0,06	4,20	3,24	
TOTAL	23,45	20,01	22,16	26,98	22,73	23,15	24,78	29,03	33,18	

FONTE: SRF.

É de se observar, por exemplo, que o imposto sobre a renda perdeu posição relativa no rol de tributos brasileiros até 1997, tendo recuperado sua posição de 1986 somente em 2000.

A tributação sobre o consumo (ICMS e IPI) tem sua participação quase estável no período, ocorrendo porém uma redução do imposto sobre o consumo, chamado seletivo (o IPI sobre bebidas, automóveis e fumo) e um aumento de carga sobre outros bens.

Aconteceu um crescimento expressivo na tributação sobre a propriedade (IPTU, ITR, impostos s/transmissão e IPVA) devido, sobretudo da melhoria dos padrões de arrecadação do IPTU. Os níveis de tributação sobre a propriedade no país, entretanto, são irrisórios se comparados aos países da OCDE.

No que pese a criação de diversas contribuições sociais nas últimas duas décadas, bem como elevação das respectivas alíquotas, as contribuições sociais, como proporção do PIB, conheceram quedas no triênio 1986-89 e cresceram significativamente em anos recentes.

2.1.3 Repartição da receita tributária

A Constituição estabelece que a União deve transferir aos estados, através do FPE, 21,5% da receita do IPI e I. Renda e aos municípios 22,5% dos referidos impostos que constituem o FPM. Deve ainda:

- destinar 3% da arrecadação do IPI e IR para os fundos constitucionais do Norte, Nordeste e Centro-Oeste;
- destinar 10% da arrecadação do IPI ao Fundo de Compensação pelas Exportações de Produtos Industrializados, distribuídos entre estados e municípios na proporção de 3/4 e 1/4, respectivamente;
- destinar 50% da arrecadação do ITR aos municípios onde ocorrer o fato gerador.

Em decorrência deste posicionamento, no triênio 1989/91, os recursos FPE e FPM cresceram 24%, alcançando, em média, US\$ 9 bilhões/ano. A Constituição estabeleceu ainda que os estados devem transferir aos municípios 25% da receita do ICMS e 50% da receita do IPVA.

O montante das transferências federais e estaduais para 2000 é objeto da tabela abaixo.

TABELA 2.3 - RECEITA PRÓPRIA E RECEITA DISPONÍVEL POR NÍVEL DE GOVERNO – 2000

ENTES	RECEITA		
	Própria	Transferências	Disponível
UNIÃO	23,0	3,3	19,6
ESTADOS	8,7	0,4	8,3
MUNICÍPIOS	1,5	(3,8)	5,3
TOTAL	33,2	-	33,2

Estas informações evidenciam que os municípios têm como principal fonte de receita as transferências compulsórias da União e dos estados (cerca de 3,8 % do PIB em 2000).

Este forte esquema de transferências intergovernamentais tem como fundamentos o princípio da subsidiariedade (se um ente governamental mais próximo do cidadão sabe e pode prestar um tipo de serviço público, deve fazê-lo) e a redução dos desequilíbrios regionais. Estas idéias são extremamente fortes tanto do ponto de vista econômico como político. A muitos parece insensato imaginar qualquer esquema alternativo de distribuição de recursos na federação brasileira que não preservasse a atual disponibilidade de recursos a nível estadual e municipal.

2.2 A extração fiscal brasileira e a de países selecionados

A extração fiscal brasileira, desde o início da década dos setenta até meados dos anos oitenta, oscilou em torno de 25 % do PIB. De 1985 a 1993 involuiu para 23 % do PIB, em média, e desde o Plano Real, em 1994, tem crescido continuamente, até alcançar 34,4 % em 2001.

Elevados índices de extração fiscal podem ser considerados como uma consequência natural do desenvolvimento econômico. Entretanto, em diversos países europeus e nos Estados Unidos, em particular, grandes batalhas políticas têm sido travadas com vistas a reduzirem-se cargas tributárias que parecem, a muitos, excessivas. A extração fiscal depende, em última instância, dos níveis desejados dos bens e serviços públicos e, ainda, da aceitação pela maioria da população de que o "preço" (impostos) pago por aqueles bens e serviços representa um quinhão satisfatório em relação aos benefícios dele auferidos.

Uma carga tributária superior a 30,0 % do PIB tem sido verificada apenas nos países desenvolvidos, conforme evidenciado na TABELA 2.4. A tabela foi construída incorporando dados relativos ao Brasil àqueles reunidos por Tanzi e Zee para diversos países e publicados recentemente na série IMF Working Papers.

A primeira conclusão para a qual os dados apontam é que o Brasil é seguramente o país com a maior extração fiscal dentre aqueles chamados em desenvolvimento (o bloco dos "Demais Países" na parte inferior à direita na TABELA 2.4). Neste aspecto nossos números ultrapassam, em muito, os daqueles países.

Os dados evidenciam ainda que a estrutura tributária nos países da OCDE (desenvolvidos) assenta-se em um tripé com pernas quase que do mesmo tamanho. Em 95/97 o Imposto de Renda alcançou 14,20 % do PIB, os impostos sobre consumo 11,40 %, e a contribuição sobre folha (previdência social) 9,50 % do PIB. Naqueles países, vale destacar também, o IR continua sendo o carro chefe da arrecadação do setor público, com forte ponderação na tributação da pessoa física (10,80 % do PIB em 1997).

Quanto ao Brasil, vale notar que, no que pese a exibição de uma extração fiscal de primeiro mundo, possui uma estrutura tributária muito próxima das do terceiro mundo. No país o IR é anêmico e por isso privilegia-se como principal fonte de receita a tributação sobre o consumo. Na realidade os dados apresentados na TABELA 2.4 subestimam o papel desempenhado

pelos impostos sobre consumo no caso brasileiro. Os percentuais ali exibidos consideram apenas o ICMS, o IPI geral, o IPI seletivo (sobre bebida, fumo e veículos) e o imposto de importação. Diferentemente da grande maioria dos países analisados somente o Brasil explora pesadamente formas atrasadas de tributação sobre transações (PIS, COFINS e CPMF) que alcançam, indistintamente, bens de consumo, de investimento e as exportações. Essas modalidades representaram 5,7 % do PIB em 2000: PIS-0,9 %, COFINS-3,5 % e CPMF-1,3 %.

A TABELA 2.4 também sugere que o sistema previdenciário brasileiro encontra-se “maduro” e custa caro, 9,2 % do PIB em 1997, bem próximo dos países da OCDE (9,5 %) e muito distante dos Demais Países (1,3 % do PIB).

TABELA 2.4 - COMPOSIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA EM REGIÕES SELECIONADAS 1985 - 1997
(Como porcentagem do PIB)

	1985 - 1987								1995-1997							
	Imposto de renda			Impostos sobre o consumo				Previdência Social	Imposto de renda			Impostos sobre o consumo				Previdência Social
	Total	P. Jurídica	P. Física	Total	Geral	Seletivo	Comércio Internacional 1		Total	P. Jurídica	P. Física	Total	Geral	Seletivo	Comércio Internacional 1	
Países OCDE 1/	13,9	2,8	11,3	11,3	6,0	3,8	0,7	8,8	14,2	3,1	10,8	11,4	6,6	3,6	0,3	9,5
América Pacífico	14,0	2,5	11,4	7,6	3,4	2,2	0,6	5,8	15,4	3,0	12,3	7,0	3,7	2,0	0,3	6,1
Europa	17,1	3,9	13,2	7,5	2,3	3,7	0,8	2,8	16,3	4,3	11,4	8,4	4,3	2,6	0,6	3,5
Demais Países 2/	13,3	2,7	11,0	12,4	6,8	4,0	0,7	10,1	13,7	2,9	10,6	12,4	7,3	4,0	0,3	10,8
Africa	4,9	2,8	1,7	10,3	2,3	2,6	4,2	1,2	5,2	2,6	2,2	10,5	3,6	2,4	3,5	1,3
Asia	6,3	2,9	3,1	11,7	3,2	2,3	5,7	0,4	6,9	2,4	3,9	11,6	3,8	2,3	5,1	0,5
Oriente Médio	5,7	3,6	2,1	9,5	1,9	2,5	3,6	0,1	6,2	3,0	3,0	9,7	3,1	2,2	2,7	0,3
Países Ocidentais	4,7	4,3	1,0	9,1	1,5	2,4	4,4	1,2	5,0	3,2	1,3	10,3	1,5	3,0	4,3	1,1
Brasil	3,7	1,8	1,0	10,6	2,6	3,0	3,7	2,4	3,7	2,3	1,0	10,6	4,8	2,3	2,6	2,5

Relação entre
I. Renda/Imp. s/
Consumo

Relação entre
IRPJ / IRPF

Extração Fiscal como Proporção do PIB

	Relação entre I. Renda/Imp. s/ Consumo		Relação entre IRPJ / IRPF		Extração Fiscal como Proporção do PIB		
	1985 - 1987	1995 - 1997	1985-1987	1995-1997	1985 - 1987	1995 - 1997	
Países OCDE 1/	1,2	1,2	0,2	0,3	Países OCDE 1/	36,6	37,9
América Pacífico	1,8	2,2	0,2	0,2	América Pacífico	30,6	32,6
Europa	2,3	1,9	0,3	0,4	Europa	30,7	31,6
Demais Países 2/	1,1	1,1	0,2	0,3	Demais Países 2/	38,2	39,4
Africa	0,5	0,5	1,6	1,2	Africa	17,5	18,2
Asia	0,5	0,6	0,9	0,6	Asia	19,6	19,8
Oriente Médio	0,5	0,6	1,6	1	Oriente Médio	16,1	17,4
Países Ocidentais	0,5	0,5	4,3	2,5	Países Ocidentais	16,5	18,1
Brasil	0,4	0,4	1,8	2,3	Brasil	17,6	18
	0,6	0,6	0,6	0,7	Brasil	23,45	29,03

FONTE: Tanzi, V e Zee H. H. - Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries - IMF Working Paper, Março 2000.

1/ Exclui a República Theca, Hungria, Korea, Mexico e Polônia.

2/ Uma amostra de 8 países africanos, 9 países asiáticos, 7 países do Oriente Médio, e 14 países ocidentais.

2.3 As principais distorções do sistema tributário brasileiro

Diversos estudos têm apontado os principais aspectos deletérios de nossa estrutura tributária, dentre os quais merecem destaque:

- De natureza geral ⁽¹⁴⁾:
 - o sistema tributário atual é uma construção grosseira apoiada na estrutura que foi estabelecida em 1967. Foram reintroduzidos impostos em cascata, aumentaram-se as alíquotas dos impostos tradicionais, criaram-se novos impostos sobre a mesma base tributária e passou-se a explorar bases tributárias heterodoxas, como operações financeiras. Uma das conseqüências deste processo foi que se agravavam as distorções do sistema, aumentava a sonegação/elisão, o que por seu turno exigiu novos casuísmos para preservar a extração fiscal pré-existente;
 - tais casuísmos, consubstanciados em pacotes tributários anuais (de fim de ano) acabaram por introduzir incertezas, dificuldades de interpretação de normas tributárias e inúmeras disputas judiciais tanto a nível federal quanto estadual;
 - a ampliação do número de impostos e contribuições e as constantes mudanças na legislação transformaram o ato de lançar e pagar impostos numa operação complexa e custosa. Daí ter-se observado uma redução na eficiência da fiscalização, sobretudo federal, e uma elevação do custo para o atendimento das obrigações fiscais no setor privado. Estes ingredientes, por sua vez, produziram o aumento da sonegação, do planejamento fiscal e da corrupção;
 - os índices de cobertura dos impostos no Brasil (relação entre base efetivamente tributada e a potencial) são muito baixos. Estimativas indicam que ela se situa próxima dos 40% para o IR, IPI e ICMS e 14% para o Imposto Territorial Rural (ITR);
 - os impostos em cascata (COFINS e PIS/PASEP) devem ser eliminados. Eles alcançam as diversas transações ao longo da cadeia produtiva, impactam diferentemente em setores, produtos ou atividades econômicas, sobretudo o setor exportador, e favorecem, artificialmente, a integração vertical.

- Quanto ao imposto sobre a renda ⁽¹⁵⁾:

⁽¹⁴⁾ a maioria das observações abaixo aparecem em CERF (1993) e FIPE (1994).

⁽¹⁵⁾ ver FIPE (1994), pg. 17 e seguintes e CERF (1993), pg. 37 e seguintes.

- no Brasil com uma população economicamente ativa de 70 milhões em 1999, só existe 11,0 milhões de contribuintes do IRPF sendo que destes apenas 4,3 milhões apresentaram imposto devido; de um universo de mais de 2 milhões de empresas registradas como contribuintes do IRPJ, cerca de 55.000 são responsáveis por cerca de 80% da arrecadação deste imposto. Afirma a FIPE que o imposto de renda se transformou em um imposto que é pago pelos assalariados com vínculo empregatício, pelas grandes empresas e pelos aplicadores no mercado financeiro. Em países desenvolvidos, o imposto sobre renda alcança, em maior proporção, as pessoas físicas (alcançando 80% da arrecadação total do imposto) enquanto que no Brasil tal índice chega a 60%;
 - comparações internacionais sugerem que a arrecadação do imposto sobre a renda (física e jurídica) é baixa – 5,2 % do PIB no Brasil, em 1997;
 - deve-se eliminar ou reduzir os incentivos, deduções e abatimentos da renda ou lucro bruto;
 - deve-se reduzir (pela metade) do nível de isenção do IRPF;
 - integrar, ainda que parcialmente o imposto de renda da pessoa jurídica com a pessoa física visando minimizar a tributação sobre a poupança.
- Quanto aos impostos sobre valor adicionado:
 - o imposto sobre valor adicionado é um tributo robusto e eficaz já que é não cumulativo e seu sistema de apuração (sistema do crédito fiscal) oferece à fiscalização instrumentos de controle;
 - os impostos sobre valor adicionado hoje existentes, o ICMS e o IPI, submetem o setor industrial em muitos casos a bi-tributação, já que existe sobreposição de bases e inclusão de um imposto no cálculo do outro;
 - o IPI apresenta uma grande dispersão de alíquotas com muitas isenções que desfiguraram o tributo transformando-o, de fato, num imposto seletivo (os setores fumo, bebidas e automóveis e produtos importados industriais respondem por 50% da arrecadação);
 - o ICMS e o IPI oneram a aquisição de bem de capital, além de nem sempre ressarcir o setor exportador de industrializados do crédito relativo às operações anteriores. Estas anomalias transformaram o ICMS e o IPI em instrumentos anti-crescimento já que gravam o investimento produtivo e reduzem a rentabilidade do setor exportador o polo dinâmico essencial da economia nas últimas décadas.

A boa doutrina e a prática internacional recomendam a adoção de um imposto sobre valor adicionado tipo consumo. Esta variante concede créditos pela aquisição de matérias-primas e de bens de capital e grava, com exclusividade, os bens de consumo. Do ponto de vista econômico é equivalente a um imposto (unifásico) de vendas no varejo (o sales tax americano) ⁽¹⁶⁾.

Além disto, os diversos países que adotaram o tributo aderiram às normas de tributação no destino, isto é, importações são tributadas nos mesmos moldes de produção doméstica; e o setor exportador tem alíquota zero e recupera, integralmente, o imposto cobrado sobre os insumos e bens de capital adquiridos.

O Brasil provavelmente foi o primeiro país do mundo a adotar o IVA a nível estadual e, aparentemente, não se atinou à época para o fato de que o IVA não é um imposto adequado para este nível de governo, sobretudo devido ao tratamento tributário do comércio interestadual ⁽¹⁷⁾. Do ponto de vista do federalismo fiscal, e para que seja estabelecido claramente a responsabilidade de cada governante num Estado federado (accountability), o ponto mais importante é que o nível de governo que aufera a receita deve ser aquele que fixa a alíquota do imposto e, conseqüentemente, a carga tributária sobre seus cidadãos ⁽¹⁸⁾. Desta feita, considera-se desejável que a tributação no destino se aplique ao comércio interestadual, ou seja, a saída de mercadorias para outro Estado tenha alíquota zero, assim permitindo que o bem ou serviço seja tributado integralmente no Estado onde o mesmo for consumido ou utilizado.

A literatura contempla o caso do IVA na origem para o comércio entre países segundo o qual exportações são tributadas e as importações isentas. Esta variante do IVA não é praticada em nenhum lugar do mundo exceto no Brasil no caso do comércio interestadual.

Ou seja, adotou-se no Brasil um modelo dual: aplica-se a tributação no destino nas transações entre países e uma situação híbrida no comércio interestadual. Na prática, a aplicação desta sistemática permite que o estado remetente seja beneficiado em detrimento do destinatário, que inclusive tem que reconhecer o crédito de um imposto recolhido em outro estado.

Tributar vendas internas (no Estado) com uma alíquota de 18% enquanto prevalece no comércio interestadual uma alíquota zero representa dentre outros problemas, um forte incentivo à fraude fiscal através de vendas internas travestidas de inter-estaduais. Este problema já ocorre no Brasil através de vendas simuladas para a Zona Franca de Manaus. A criação de mecanismos que permitam controlar um IVA no destino, numa federação, tem sido discutida no país e no exterior e, os especialistas tem sido céticos quanto a uma solução

⁽¹⁶⁾ Shoup, C.S. - "Factors Bearing on an Assumed Choice Between a Federal Retail Sales Tax and a Federal Value-Added Tax" em Musgrave R. - Broad-Based Taxes: New Options and Sources, Johns Hopkins Press, 1973.

⁽¹⁷⁾ McLure, Jr. C.E. - "The Brazilian Tax Assignment Problem: Ends, Means and Constraints" em FIPE (1993), p. 58.

⁽¹⁸⁾ Bird, R.M. - "Aspects of Federal Finance: A comparative Perspective", em FIPE (1993), p. 91.

administrativamente razoável para o problema ⁽¹⁹⁾. Obviamente o que está em jogo não é a idéia de tributação do destino numa federação. O que se discute é a possibilidade de implementá-la sem recorrer a um controle excessivo nas fronteiras estaduais que acabe por inibir o livre trânsito de bens e serviços no interior do país. Recentemente R. Varsano concebeu uma idéia bastante engenhosa que pode possibilitar tal cobrança a nível estadual. Essa sugestão foi inclusive incorporada a PEC 175 a proposta de reforma tributária do governo FHC.

- Quanto à tributação sobre folha de salários:
 - no Brasil pratica-se um excesso de tributação sobre folha de salários representando um fator inibidor ao emprego e à formalização das relações de trabalho. Somente as contribuições sociais alcançam 46% do valor da folha: 20% do empregador, 10% do empregado, 8% do FGTS, 2,5% do salário educação, 2% do seguro contra acidentes no trabalho e 3,2% de outras contribuições. A cunha entre o salário recebido pelo trabalhador e o custo da mão-de-obra para as empresas é próximo a 100% quando aqueles encargos são acrescidos de outras obrigações como: férias, aviso prévio, indenização adicional de 40% do FGTS e outras. Pastore apresentou evidências que o Brasil é o país que possui os mais pesados encargos sociais e trabalhistas do mundo.

TABELA 2.5 - ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS EM PAÍSES SELECIONADOS (proporção de encargos sobre a folha de salários - %)

PAÍSES	ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS
BRASIL	91,90
Alemanha	60,00
Bélgica	45,40
Dinamarca	11,60
França	79,70
Holanda	51,00
Inglaterra	58,80
Irlanda	56,00
Itália	51,30
Luxemburgo	41,70

FONTE: Pastore (1994), pg. 95

- Quanto à tributação da propriedade:
 - os níveis de tributação sobre a propriedade no Brasil (IPTU, ITR, IPVA e impostos sobre transmissão) são insignificantes (1,0 % do PIB) e deveriam ser

⁽¹⁹⁾ ver McLure, Jr. C.E. - op. cit. p. 58-60

duplicados para alcançar os níveis praticados nos países da OCDE e mesmo em países em desenvolvimento;

- não se justifica que o imposto territorial rural continue sendo um tributo federal. Nos últimos trinta anos ficaram evidenciados os resultados decepcionantes obtidos pela União na administração do tributo. A arrecadação média anual do ITR desde 1997, tem sido de R\$ 200,0 milhões/ano. Como a Constituição determina que 50% da arrecadação do ITR pertence aos municípios a parcela da União, líquida dos custos de administração e controle, é irrisória ⁽²⁰⁾

2.4 A desoneração do ICMS na exportação e os créditos acumulados por empresas exportadoras

A Lei Complementar n.º 87 (Lei Kandir), representou um importante avanço na legislação tributária brasileira ao possibilitar a ampla desoneração do setor exportador do ICMS, e, também, por permitir o aproveitamento dos créditos gerados quando da aquisição de máquinas e equipamentos pelos contribuintes desse imposto. No entanto, esses benefícios, em particular para as empresas exportadoras, aconteceram acompanhados de um custo financeiro para os Estados, sob a forma de perda de receita, como é o caso do Espírito Santo.

Como em outros países, a Lei estabeleceu que as vendas (saídas) para o exterior não seriam tributadas pelo ICMS (alíquota zero) e ainda que teriam direito ao aproveitamento pleno dos créditos do imposto. Tais créditos, é sabido, têm origem no imposto pago (antecipadamente) quando da aquisição de mercadorias e serviços a serem utilizados no processo produtivo do estabelecimento. Esse aproveitamento, a legislação prevê, pode se dar diretamente, quando e se a empresa realizar saídas para o mercado interno ou, indiretamente, através da transferência desses créditos a outros contribuintes do imposto no mesmo Estado.

No caso do Espírito Santo, os créditos acumulados do ICMS já alcançam cifras expressivas – R\$ 319,1 milhões, até 30/11/99, considerando-se apenas os valores das principais empresas exportadoras do Estado: CST, Samarco, VALE e Coligadas e Aracruz.

O Estado do Espírito Santo, e também diversos outros, não tem conseguido saldar esses compromissos, em razão de uma incapacidade financeira momentânea, e também por entenderem que a União deveria, no todo ou em parte, ser co-responsável pela quitação dessa dívida. Desnecessário dizer que o não reconhecimento efetivo dos créditos tem implicado no cerceamento dos direitos das empresas exportadoras e perdas econômicas de vulto.

⁽²⁰⁾ ver Oliveira, J.T. - "O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural: 1964-1992" em Estudos Econômicos, IPE/USP, Vol. 23, 1993, pg. 209.

2.4.1 Dimensão, formação e origem dos créditos

A TABELA 2.6 informa os valores dos créditos acumulados, por empresas, desde 1996. Esse ano é tomado como referência, pois nele foi promulgada a Lei Kandir, que estabeleceu, de modo inequívoco, o direito aos créditos acumulados de ICMS na atividade exportadora.

TABELA 2.6 – CRÉDITOS GERADOS NA EXPORTAÇÃO 1996 – 1999

R\$ Mil

EMPRESAS	ATÉ 31/12/96	1997	1998	1999(*)	TOTAL (Acumulado/E mpresa)
• CST	26.976,4	18.796,3	17.467,2	17.966,2	81.206,1
• Samarco	3.144,0	48.895,0	9.387,0	11.900,0	73.326,0
• VALE e Coligadas**	24.000,0	27.500,0	39.100,0	18.300,0	108.900,0
• Aracruz	3.265,0	19.736,6	17.604,9	15.110,2	55.716,7
TOTAL (acumulado/ano)	57.385,4	114.927,9	83.559,1	63.276,4	319.148,8

(*) até Outubro / Novembro

(**) VALE: pelotização, porto, ferrovia

Coligadas: Hispanobras, Itabrasco, Kobrasco e Nibrasco.

FONTE: dados fornecidos pelas empresas

A TABELA 2.7 esclarece quanto à origem desses créditos, isto é, se as mercadorias e serviços tributados pelo ICMS implicaram em recolhimento no Espírito Santo ou em outros estados. Os dados levantados revelam que 61,7 % dos créditos reclamados, em 1999, decorreram de compras realizadas no Estado e dessa feita produziram receitas que efetivamente ingressaram no Tesouro Estadual. As aquisições dessas empresas geraram uma receita de ICMS, no Estado, próximo de R\$ 6,5 milhões mensalmente, em 1999.

**TABELA 2.7 – ORIGEM DOS CRÉDITOS POR EMPRESAS,
EM 1999 (ATÉ NOVEMBRO)**

EMPRESAS	ES		OUTROS ESTADOS		TOTAL (R\$ Mil)
	R\$ Mil	%	R\$ Mil	%	
• CST	3.413,6	19,0	14.552,6	81,0	17.966,2
• Samarco	12.772,3	90,24	1.381,4	9,76	14.153,7
• Aracruz	15.572,2	58,0	11.276,4	42,0	26.848,6
• Vale do Rio Doce	16.240,0	86,0	2.638,0	14,0	18.878,0
• Hispanobras	4.608,0	74,0	1.617,0	26,0	6.225,0
• Itabrasco	4.569,0	43,1	6.041,0	56,9	10.610,0
• Kobrasco	7.206,0	70,4	3.030,0	29,6	10.236,0
• Nibrasco	6.781,0	65,2	3.620,0	34,8	10.401,0
TOTAL	71.162,1	61,7	44.156,4	38,3	115.318,5

FONTE: dados fornecidos pelas empresas

2.4.2 O embasamento legal da reclamação dos créditos

O legislador brasileiro tem procurado, nos últimos trinta anos, resguardar o setor exportador das incidências sobre vendas seguindo uma prática usual nos principais parceiros comerciais do Brasil.

Assim é que, desde 1967, as exportações de produtos industrializados foram desoneradas do ICMS, à época ICM, por força do seguinte dispositivo **inserido na Constituição do Brasil de 24.01.1967:**

“Art. 24 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

.....

§ 5º - O Imposto sobre Circulação de Mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior.”

O Decreto-lei n.º 406, de 31.12.68, à luz do disposto na Constituição de 1967, ao estabelecer normas gerais de Direito Financeiro, aplicáveis aos Impostos sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Qualquer Natureza, estabeleceu:

“§ 3º - O imposto não incide:

I – sobre a saída de produtos industrializados destinados ao exterior;

.....”

A Emenda Constitucional n.º 1, de 17.10.69, que deu nova redação à Constituição de 24.01.1967, manteve a imunidade do ICM outorgado às exportações de produtos industrializados:

“Art. 23- Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....

II – operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão

cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

.....

§ 7º - O imposto de que trata o item II não incidirá sobre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados e outros que a lei indicar”

A Constituição de 1988, cometeu, é indubitável, um grave deslize ao assinalar a possibilidade de os Estados **virem a tributar as exportações de produtos industrializados semi-elaborados definidos em lei complementar:**

“§2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

.....

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar.”

Esse dispositivo, interagindo com o art. 34, § 8º do ADCT, ensejou aos estados promoverem a celebração do Convênio ICM 66/88, que entre outras providências, **definiu produto industrializado semi-elaborado**, e, logo em seguida, a do Convênio ICM 07/89, de 27.02.89, que revogou os benefícios fiscais concedidos, na exportação, a diversos produtos.

A pesada tributação imposta a diversos produtos até então imunes à tributação do ICMS – celulose, pellets e chapas de aço – obrigaram as empresas industriais a ingressarem em juízo contestando essa exigência. O desfecho é conhecido. Foram vitoriosas em todas as instâncias.

Posteriormente foi editada a lei Complementar n.º 65, de 15.04.91, com a finalidade de definir os produtos semi-elaborados sujeitos à incidência do ICMS nas operações de exportação. Entretanto, em vez de solucionar, agravou os problemas decorrentes do afã dos Estados tributarem as exportações de produtos industrializados.

Mais uma vez, as empresas industriais foram compelidas a buscar proteção jurisdicional contra insistência dos estados em tributar as exportações de celulose, entre outros produtos industrializados, incluídos na definição de semi-elaborados. Foram vencedoras mais uma vez.

Com a edição da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, a exportação de mercadorias e serviços foi, de forma inequívoca e taxativa, desonerada do ICMS, tendo o legislador o cuidado de, após mencionar **mercadorias**, incluir no dispositivo legal, produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados. (art. 3º, inc. II)

Em razão da desoneração, foi reafirmada a regra de manutenção dos créditos dos insumos:

“II - darão direito a crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior (art. 32)

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior” (art. 21)

A Lei Complementar n.º 87/96 assegurou ainda a transferência dos créditos acumulados “a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.”

Importa sublinhar que as disposições da Lei Complementar n.º 87/96 foram integralmente reproduzidas na Lei Estadual n.º 5.298, de 13.12.96. Fica assim esclarecido que as empresas exportadoras estão amparadas na Lei quando reclamam ressarcimento desses créditos acumulados, sobretudo após o advento da Lei Kandir.

2.4.3 O custo econômico sob a ótica das empresas

O não ressarcimento, ou negação da transferência dos créditos acumulados, impõe às empresas um incremento no seus custos de produção equivalente ao valor dos pagamentos antecipados do ICMS, quando da aquisição de mercadoria e serviços pela empresa exportadora. Esta situação acarreta ainda um ônus tributário adicional no âmbito do imposto sobre a renda. A Receita Federal não admite que esses créditos não ressarcidos sejam tratados como elemento do custo de produção e daí as empresas acabam pagando um adicional de IR.

Além disso, o não ressarcimento distorce o processo de alocação de recursos ao criar incentivos para que as empresas exportadoras adquiram fora do Estado os insumos e materiais utilizados em seu processo produtivo. Essa indução decorre do fato de que ao adquirir insumos e materiais fora do Estado a empresa sujeita-se a uma tributação de 7% sobre essas aquisições, enquanto que ao adquirí-las no Estado estará sujeito a uma tributação de 17%. Como essas antecipações não são ressarcidas pelo Governo, o diferencial de alíquota de 10% (17% - 7%) representará um custo adicional para as empresas fornecedoras de insumos aqui sediadas. Trata-se, portanto, de uma distorção tributária, que obviamente afeta negativamente a posição competitiva das empresas capixabas que fornecem insumos às empresas exportadoras.

Esse último efeito colateral que resulta do não reconhecimento (ressarcimento) dos créditos acumulados foi neutralizado com a edição da Lei Estadual n.º 5.406, de 02/07/97, que

permitiu a redução da base de cálculo do ICMS, “que resulta em aplicação de alíquota de 7 % nas operações internas realizadas por empresa industrial ou comércio atacadista, com destino à indústria, cuja produção seja destinada à exportação”.

2.4.4 A perda de receita dos estados decorrente da desoneração das exportações

Não existem estimativas confiáveis da perda de receita dos Estados e DF por conta da Lei Kandir, entretanto essas unidades federativas têm recebido indenizações da União a título de perda de receita segundo parâmetros da Lei. No período 1996-1999 a União transferiu aos Estados e ao Distrito Federal a importância de R\$ 7,5 bilhões, tendo o Espírito Santo sido contemplado com R\$ 362,6 milhões conforme demonstrativo abaixo.

TABELA 2.8 – RECURSOS DA LEI KANDIR – 1996 – 1999

ANOS	Transf. Totais da União	Transf. ao Espírito Santo
• 1996/97	1.235.436,0	63.291,0
• 1998	2.666.648,0	79.465,0
• 1999*	3.651.501,0	219.906,0
TOTAL	7.553.585,0	362.662,0

(*) Estimativa

FONTE: SEFA/ES

Vale observar que na Lei Kandir não estava expresso um compromisso de indenizar as perdas efetivas de receita junto ao setor exportador e sim um ressarcimento condicionado à evolução geral da receita estadual. Ou seja, as perdas diretas com os exportadores somente seriam compensadas caso a receita do ICMS como um todo caísse na magnitude daquela perda direta. Ou seja, o mecanismo de ressarcimento da Lei Kandir corresponde a um seguro-receita e não uma compensação por perda real.

Posteriormente esta questão do ressarcimento foi revista com a edição da Lei Complementar 102, de 11 de julho de 2000, que estabeleceu o direito a indenização por estas perdas, até 2002, inclusive. Na ocasião foi estabelecido um valor anual de R\$ 3,8 bilhões corrigidos pelo IGP, cabendo ao Espírito Santo, anualmente, 4,2633 % dos recursos.

SEÇÃO III – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após quase seis anos de tramitação do projeto de emenda constitucional, de iniciativa do Executivo, conhecido como PEC 175, os resultados colhidos foram pouco satisfatórios quando consideradas a premência da solução e a aparente unanimidade sobre a questão. Afinal, todos são a favor de uma reforma tributária, entretanto, o histórico da tramitação da Emenda é revelador da complexibilidade do tema e dos interesses em jogo.

De início vale o registro, até surpreendente para alguns, de que a discussão contemporânea em torno das mudanças do sistema tributário nacional tem sido marcada por profundas divergências dentro do próprio governo que, aliás, sempre focou suas propostas na reestruturação dos tributos sobre o consumo, mantendo fora do âmbito da discussão os baixos níveis de tributação sobre a renda e o patrimônio que vigem em nosso país.

De qualquer forma, pouco tem-se avançado no tema, pois, segundo o Deputado Germano Rigotto, ex-presidente da Comissão Especial da Reforma Tributária da Câmara, o Executivo deixou de interessar-se pelo assunto por ter sido dominado pela visão arrecadadora do Ministério da Fazenda, que temia comprometer as metas fiscais assumidas como o Fundo Monetário Internacional.

Obviamente, o que se deseja numa reforma é construir um arcabouço tributário que elimine ou iniba as diversas distorções acima apontadas. Por essa razão, e já por uma década, a revisão tributária tem sido foco de atenção do Congresso, da classe empresarial, dos especialistas e do povo em geral, infelizmente, sem nenhuma consequência prática. Pelo contrário, em meio a inúmeros pedidos e promessas de redução do número de tributos, acabamos ganhando mais um: a contribuição “provisória” sobre movimentação financeira - CPMF. Trata-se de uma contribuição social, criado em 1993, através da Emenda Constitucional n.º 3, com morte anunciada para 31.12.94. Todavia, como fizeram disto quase um segredo, o tributo sobrevive até hoje protegido pelo “lobby” previdenciário e por nossa incapacidade de reformar o sistema tributário.

Parece existir um equívoco no posicionamento recente do Executivo sobre a questão tributária brasileira. Desde o envio da PEC 175 ao Congresso, em agosto de 1995, o Governo Federal tem defendido a tese de que o objetivo maior da reforma tributária resume-se na necessidade de racionalizar a tributação sobre o consumo no País. O Executivo parece acreditar que esse resultado será alcançado através da redução do número de incidências, eliminando brechas ou vazamentos de receitas, possivelmente reduzindo alíquotas, mas sempre preservando o nível da arrecadação alcançado com as vários tributos envolvidos, sejam federais, estaduais ou municipais.

O entendimento aqui expresso é o de que pratica-se no Brasil níveis exagerados de tributação sobre o consumo (metade da extração fiscal brasileira tem origem em impostos e contribuições sobre vendas, cumulativos ou não). Este fato, com graves implicações distributivas, traz como consequência, ainda, a perda de funcionalidade do próprio sistema

tributário. Temos no Brasil uma exploração predatória da “base tributária consumo” que culmina no incentivo à sonegação desses mesmos impostos e contribuições. Existe a necessidade de se dar maior ênfase à tributação sobre a renda, acompanhada de uma redução, na mesma magnitude, dos níveis de tributação sobre consumo. Ou seja, para racionalizar a tributação sobre o consumo necessário se torna reduzir a receita desses impostos e contribuições.

Esta-se, obviamente, falando de uma maior participação dos rendimentos provenientes do capital ou segmentos mais abastados da sociedade na composição da receita do imposto de renda, podendo-se com isso reduzir gradativamente a carga tributária média sobre os mais pobres e sobre os assalariados, através da menor incidência do imposto sobre o consumo e do próprio imposto de renda sobre os assalariados, que hoje respondem pela maior parcela da arrecadação desse imposto.

Vale recordar ainda que a excessiva ênfase colocada pelo Governo na tributação sobre o faturamento das empresas (com incidência em cascata, para as contribuições sociais) acarretam sérios problemas relativos à elevação dos custos finais das empresas, elevando o preço de produtos e serviços ao consumidor e minando a capacidade de competição no mercado internacional dessas empresas.

Reconhecendo de pronto a imensidão e complexidade do tema reforma tributária, deve ficar registrado o entendimento de que as coisas não caminharam por uma questão de abordagem, de como o processo tem sido conduzido. Rescrever de uma única penada um capítulo tributário não tem precedentes, em ambiente democrático, no Brasil, nem no exterior. Ou seja, trata-se de uma sistemática que desconhece a natureza normalmente evolutiva das instituições públicas e, em particular, dos sistemas tributários.

Outro aspecto que deve ser considerado relevante para o adequado encaminhamento da questão é o de que não se deve oferecer à sociedade um jogo tipo tudo ou nada, ou seja, que restrinja a escolha a duas situações extremas: manter o que está aí ou partir para o “ideal tributário”. O que necessitamos é construir pontes para abandonar o lado pantanoso do rio e alcançar a outra margem, elevada e firme e, a partir daí, buscar novos avanços. Esta linha de raciocínio nos leva à busca de entendimentos que eliminem distorções evidentes e contribuam para o alcance do ideal no médio e longo prazos.

O conceito de estrutura ideal é sempre discutível; entretanto, o que resultou do debate recente e a observação da própria experiência internacional apontam na seguinte direção:

- a necessidade de que sejam reduzidos o número de impostos e contribuições sobre o consumo bem como do nível de arrecadação desses gravames. Isso envolverá necessariamente a elevação da arrecadação do imposto sobre a renda da pessoa física através do aumento do número de contribuintes, do alcance mais efetivo da renda do capital e da ampliação da base do imposto através da eliminação ou redução de diversas deduções e isenções. Nesse sentido, os impostos sobre o consumo (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS) deveriam ser reduzidos a dois: um imposto sobre valor adicionado em nível estadual, e um imposto seletivo sobre o consumo, de âmbito

federal. As contribuições CPMF, PIS e COFINS deveriam ser eliminadas, gradativamente, com a elevação da arrecadação do imposto sobre a renda;

- a seguridade social deveria deixar de ter fontes exclusivas de custeio, com exceção, tão somente, da contribuição sobre a folha. A atual separação (constitucional) dos orçamentos fiscal e da seguridade social dificulta sobretudo a busca de soluções mais racionais para o custeio da previdência; e
- a relação custo-benefício do setor público brasileiro necessita ser melhorada, com urgência. A extração fiscal em nosso país é expressiva sem uma contraprestação compatível de serviços públicos. Juntamente com a questão educacional, este desequilíbrio em muito tem contribuído para reduzir a produtividade e a competitividade da economia brasileira.

Curiosamente, aquilo que aqui tem sido considerado como da mais alta relevância no contexto de uma reforma tributária, qual seja, maior ênfase na tributação direta vis a vis tributação indireta não exige nenhuma mudança na Constituição. Basta uma legislação ordinária que viabilize uma cobrança efetiva do imposto sobre a renda acompanhada da redução ou zeragem das alíquotas do PIS, COFINS e CPMF. Entretanto, essa substituição de tributos esbarraria num problema de natureza aritmética e outro de natureza constitucional. Aqui estamos falando do fato de que praticamente metade da arrecadação do imposto sobre a renda são reservados para formação do FPE e FPM, enquanto os recursos das contribuições sociais mencionados são fontes exclusivas do orçamento da seguridade e não são compartilhados com os estados e municípios. Desta feita, a substituição proposta exigiria que, para não desequilibrar financeiramente a União, fossem arrecadados R\$ 2,00 (dois reais) adicionais do IR para cobrir uma redução de R\$ 1,00 (um real) das contribuições mencionadas. Para contornar este problema e outros, seria necessário admitirmos que o FPE e o FPM passem a ser alimentados por todos os impostos e contribuições da União, com exceção, talvez, das contribuições sobre folha. Hoje, conforme sabido, os fundos são formados com 47 % da receita dos impostos sobre a renda e produtos industrializados. Fosse aqueles fundos formados com todas as receitas da União, algo como 20 % dessas receitas, produziria igual resultado financeiro. Isto sim, exigiria uma mudança constitucional que, aliás, deveria constar de qualquer novo projeto de reforma tributária.

BIBLIOGRAFIA

- Banco Mundial (1992) - Lessons of Tax Reform, Washington D.C.
- CERF (1993) - Reforma Fiscal: Relatório da Comissão Executiva da Reforma Fiscal, 2 vols., DBA, São Paulo.
- FIPE (1993) - A Reforma Fiscal no Brasil: Subsídios do Simpósio Internacional sobre Reforma Fiscal, São Paulo (setembro).
- FIPE (1994) - Uma Proposta de Reforma Fiscal para o Brasil, São Paulo.
- Grupo dos 32 (1994) - Quadro Comparativo de 4 Propostas Revisionais sobre o Sistema Tributário Nacional, Congresso Nacional, Brasília.
- Jobim, N. (1994) - Parecer nº 54: Tópicos Especiais do Sistema Tributário Nacional, Congresso Nacional, Brasília.
- Krause, G. (1993) - Subsídios para o Relatório da Revisão Constitucional, Congresso Nacional, Brasília.
- Oliveira, J. T. (1993) - O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural: 1964-1992, Estudos Econômicos, vol. 23.
- PFL (1994) - A Reforma do Estado, Brasília.
- Secretaria da Receita Federal (1994) - Sistema Tributário: Características Gerais, Tendências Internacionais e Administração, Brasília.
- Tanzi V. e outros (1992) - Brazil: Issues for Fundamental Tax Reform, IMF/FAD, Brasília.
- Tanzi V. e Zee H. – Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries, IMF Working Paper, Março 2000