

## **A Reforma Tributária Brasileira e a Federação: Harmonização ou Unificação?**

Luís Carlos Vitali Bordin e Eugenio Lagemann<sup>1</sup>

A Reforma Tributária apresentada pelo governo federal no início do ano de 2003 ao Congresso Nacional trata basicamente da reformulação do ICMS, o principal tributo do País, cuja competência tributária é estadual. A principal mudança consiste na centralização legislativa, unificando as 27 legislações estaduais hoje existentes numa única lei complementar federal, vedada qualquer norma estadual autônoma. Também fica proibida, a partir da aprovação do novo texto constitucional, a concessão de qualquer tipo de benefício fiscal no âmbito do imposto. A grande justificativa para este novo formato do ICMS é a necessidade de acabar com o fenômeno da competição fiscal entre os Estados, mais conhecido como “Guerra Fiscal”.

Nesse artigo, objetivamos oferecer uma caracterização e uma avaliação dessa proposta, considerando as tendências que marcaram a trajetória do sistema tributário brasileiro.

### **O Processo de Reforma Tributária no Brasil.**

O sistema tributário instituído no Brasil em 1967 correspondeu às concepções mais avançadas de um sistema tributário de então, baseado na tributação das fontes clássicas, renda, consumo e patrimônio, e norteado pelo princípio da justiça, via progressividade, e pela aplicação da técnica do valor adicionado, para evitar os efeitos concentradores da cumulatividade e para usufruir da sua capacidade de liberar as exportações da tributação. A base do sistema era um imposto geral sobre o consumo (ICM), secundado por um imposto específico sobre o consumo (IPI), ambos aplicando a técnica do valor adicionado; um imposto sobre a renda, tendo o da pessoa física uma alíquota claramente progressiva (IRPF); e os impostos sobre patrimônio, com importância bem menor. Completando o quadro tributário, os impostos sobre o comércio exterior, consagrados historicamente, mas apenas com funções de regulação. O financiamento da seguridade social limitava-se à contribuição sobre a folha de pagamentos.

O princípio da não cumulatividade, porém, foi colocado em xeque pela inserção de novas contribuições sociais. Em 1971 ocorreu o primeiro retrocesso, quando o governo federal implantou uma contribuição para custear o Programa de Integração Social – PIS. Em 1982 repetiu-se o fenômeno com a instituição da contribuição para o financiamento de gastos sociais, Finsocial, hoje Cofins.

A reforma de 1988 teve como marcos a descentralização da competência tributária e financeira e a justiça social, no sentido vertical, definida pela progressividade, tendo como modelo de inspiração a proposta elaborada pelo Instituto de Pesquisas Econômicas

---

<sup>1</sup> Economistas, Fiscais de Tributos Estaduais, e representantes brasileiros na da Comissão de Aspectos Tributários do Mercosul (1991-1994).

Aplicadas – IPEA. Essa proposta se caracterizou pela reafirmação da técnica do valor adicionado, mediante a instituição de um único imposto sobre valor adicionado, na competência estadual, englobando mercadorias e serviços, em substituição ao ICM, ISS e IPI, ficando na competência da União um imposto unifásico sobre bens específicos. A Constituinte, entretanto, decidiu apenas pela ampliação do campo de incidência do ICMS, enquanto que o campo das contribuições sociais permaneceu com a característica de cumulatividade.

O contexto internacional de crise econômica nas décadas de 1970 e 1980 trouxera novas variáveis que deveriam influenciar a tributação. A preocupação com a justiça social, envolvendo a distribuição da carga tributária entre as diversas camadas sociais, cedeu lugar à preocupação com a eficiência econômica e limitou a interpretação da justiça ao seu nível horizontal, entre iguais, concentrando a atenção sobre as possibilidades de elisão tributária.

Mal promulgada a Constituição de 1988 - que tivera, repetindo, como um dos seus eixos a justiça social, atendido pela reafirmação da progressividade da alíquota do imposto de renda e da seletividade do IPI e pela instituição da seletividade no ICMS e da progressividade no IPTU -, o governo federal, contrariando a decisão da Constituinte, reduziu a alíquota marginal máxima do IRPF de 45% para 25% para o exercício financeiro de 1989. A justificativa oficial foi a simplificação desse imposto, mas sua base teórica está na necessidade de propiciar estímulos pelo lado da oferta (no caso, da mão-de-obra mais qualificada) para obter a retomada do crescimento econômico, portanto, de acordo com tendência internacional, exemplificada pela reforma de Ronald Reagan nos EUA em 1986.

O tema das reformas foi retomado logo após a entrada em vigor do novo sistema tributário em 1989. A Comissão Executiva da Reforma Fiscal, coordenada por Ary Osvaldo, representa a linha desenvolvida pelo governo Collor de Mello. Sua proposta se caracterizava: a) pela simplificação do sistema, unificando, por exemplo, o IPTU e o ITR; b) pela reafirmação do princípio da não cumulatividade, ao propor um IVA amplo, na competência estadual, englobando o ICMS, o IPI e o ISS; e c) pela sugestão de duas figuras novas no contexto brasileiro de competência federal, enfocando a elisão tributária: o imposto sobre ativos e a contribuição sobre transações financeiras. Assim, se teria à disposição duas fontes destinadas a tributar rendas eventualmente desviadas da tributação. O imposto sobre ativos capturaria os lucros não declarados pelas empresas, mas incorporados ao ativo. A contribuição financeira alcançaria os fluxos de renda não declarada que ingressassem no sistema bancário.

A questão administrativa, mais especificamente da sonegação, propiciou uma nova versão ao sonhado imposto único, que já fora apresentado sob a forma do imposto sobre a terra, pelos fisiocratas franceses, ou sob a forma do imposto de renda pessoa física, na década de 1930. Dessa vez, a tributação sobre movimentação financeira passaria a ser a única fonte de receita, à exceção do fluxo de comércio exterior, segundo a Proposta de Emenda Constitucional nº 17, de 1991, apresentada pelo Deputado Federal Flávio Rocha. Reafirmando a característica dos impostos não declaratórios, não sujeitos à manifestação do contribuinte, e, portanto, presumidamente “insonegáveis”, foi apresentado o substitutivo do Deputado Luiz Roberto Ponte que agregou à fonte da movimentação financeira a tributação

de bens específicos, como o fumo, bebidas, veículos, energia elétrica, combustíveis e serviços de comunicação.

O governo Itamar Franco repetiu a sugestão do imposto sobre ativos e transformou a contribuição sobre movimentação financeira num imposto, de caráter provisório. No caso do valor adicionado, não repetiu um IVA amplo para os estados, mas buscou a instituição de uma contribuição sobre valor adicionado (CVA), cujos recursos seriam destinados ao custeio da seguridade social. É o período da influência da política tributária adotada na Argentina, onde se praticava o imposto sobre débitos bancários (extinto em julho de 1992) e o imposto sobre ativos e em que também se propusera a cobrança de um imposto sobre valor adicionado, o IEP, Imposto sobre Excedentes Primários, para financiar a seguridade social.

Como resultado prático dessas propostas, a Emenda Constitucional nº 3, de 1993, extinguiu, a partir de 1996, o Adicional sobre o Imposto de Renda, de competência estadual, e o Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis, de competência municipal. Sua principal novidade, entretanto, foi a criação do IPMF, o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira, cuja implantação foi atribulada, com efeitos concretos limitados até sua extinção em 31 de dezembro de 1994.

A superação da estratégia de desenvolvimento com base nas importações, segundo a qual a tributação incidia sobre as exportações de forma direta ao valor que poderia ser agregado no exterior aos produtos exportados, pela inserção da economia brasileira numa economia mundial mais aberta, exigindo o livre fluxo de capitais e a abertura comercial com redução geral das tarifas, estabeleceu novas condicionantes ao sistema tributário brasileiro.

O governo Fernando Henrique Cardoso buscou garantir a estabilidade monetária e o equilíbrio nos orçamentos públicos com base no Plano Real, lançado em 1994, ainda no governo Itamar Franco. A estabilidade então obtida estimulou a entrada de capitais externos para investimentos, o que acirrou a luta entre os estados para atraí-los, utilizando-se para tanto do instrumento tributário disponível, o ICMS. Exemplar foi a disputa pelas plantas automotivas.

A Proposta de Emenda Constitucional nº 175/95, por isso, se caracterizou pela preocupação em aumentar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado mundial, para combater o déficit comercial. E a medida mais forte era a intervenção do governo federal no ICMS ao prever a substituição do IPI federal e do ICMS estadual por um ICMS nacional, de competência compartilhada entre União e Estados. E esse novo ICMS seria plenamente amigável ao investimento e às exportações mediante a desoneração das exportações e dos bens de capital e concessão de créditos também sobre o material de uso e consumo, além de resolver o problema da “guerra fiscal”.

Essas medidas, com exceção da “guerra fiscal”, foram concretizadas pela Lei Complementar nº 87/96, também conhecida como “Lei Kandir”, o que arrefeceu o impulso do governo federal para aprovação da emenda constitucional. Mas a Comissão Especial de Reforma Tributária, cuja relatoria estava a cargo do Deputado Mussa Demes, seguia nos

debates, e o governo federal, para não parecer inerte, apresentava propostas oficiosas, como as relatadas por Pedro Parente, Secretário da Economia, que introduziam um IVA federal em substituição a praticamente toda a tributação do consumo. Permanece, desde então, como um dos objetivos principais da discussão da reforma tributária a regulação da “guerra fiscal”, a ser obtida pela limitação da competência estadual sobre o ICMS.

Em inícios de 2000 foi formulada uma proposta de reforma tributária em conjunto pelas equipes técnicas da União, dos estados e a Presidência da Comissão Especial de Reforma Tributária, a Emenda Aglutinativa da Comissão Tripartite, que estabelecia a competência conjunta dos estados sobre o imposto sobre valor adicionado.

Entrementes, a União resolvera seus problemas nas finanças pela instituição da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), em 1997, e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), em 2002, além de elevar a alíquota da Cofins, em 1999. A cumulatividade foi, assim, reforçada, contrariando as metas estabelecidas pelos projetos de reforma. Apenas a transformação do PIS em tributação sobre valor adicionado, a partir de 2003, retomou a coerência com os objetivos de estimular a competitividade da produção nacional no mercado mundial.

Com a mudança do governo federal, a pressão pelas reformas foi retomada e em abril de 2003 foi apresentada para debate a PEC nº 41/2003. Sua motivação é enfrentar a “guerra fiscal” entre os estados com base no ICMS, repetindo, nesse sentido, a tendência recente das reformas propostas. Prevê, para tanto, a uniformização das alíquotas, o fim dos benefícios tributários e a proibição de normas autônomas por parte dos estados. A manutenção da CPMF, dando-lhe um caráter de permanência, reafirma a cumulatividade (que deveria ser amenizada com a redução de sua alíquota de 0,38% para 0,08% a partir 1º de janeiro de 2004) e demonstra a preocupação com a situação das finanças federais, assim como a transformação parcial e não total da COFINS em tributação sobre valor adicionado. Com menor peso, se apresenta o estímulo ao emprego, a ser obtido pela mudança de base de cálculo da contribuição social do empregador sobre o faturamento em substituição ao valor da folha de pagamento. A preocupação social, tônica da Constituição de 1988, é retomada timidamente pela exigência da progressividade no ITR, no ITCDD (já praticada em vários estados) e no ITBI e pela tentativa de implantação do imposto sobre grandes fortunas. Em síntese, a proposta centra suas medidas na centralização legislativa no campo tributário, na garantia de receitas federais, na reafirmação da cumulatividade e na retomada tímida da progressividade.

#### A questão federativa: autonomia e harmonização *versus* unificação.

A perda da autonomia estadual, consubstanciada na impossibilidade em legislar sobre o imposto, é um dos aspectos mais polêmicos da proposta reformista. Cumpre esclarecer que o ICMS, atualmente, já é regulado por uma lei de abrangência nacional – a chamada “Lei Kandir” (L.C. 87/96) - que estabelece as regras gerais do tributo em todo o País. As leis estaduais apenas complementam a lei nacional. Os textos estaduais seguem e reproduzem em cerca de 80% as linhas definidas no diploma nacional. O texto legal residual trata basicamente de especificidades regionais que em nada afetam a harmonização e a padronização do tributo. Na verdade, são as leis específicas que concedem benefícios e

incentivos fiscais, à revelia das decisões do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, as que agridem o espírito harmonizador do ICMS.

No nosso entendimento, a centralização legislativa é uma reação desproporcional ao problema levantado. Os defeitos do sistema vigente no atual ICMS podem e devem ser corrigidos, sem sacrificar, porém, a autonomia legislativa estadual em matéria tributária. Para o ICMS estadual poder funcionar adequadamente, isto é harmonizado nacionalmente e apto à harmonização fiscal inclusive com tributos de outros países, seria necessário discipliná-lo com alterações constitucionais que definissem a forma de realização da política tributária e as punições aos estados infratores. Estas medidas atenuariam a “guerra fiscal” em seu âmbito tributário.

O formato deste ICMS aprimorado continuaria contendo uma legislação nacional (lei complementar) que definiria as normas gerais do imposto, nos moldes da atual Lei Kandir. Ela seria apenas ampliada para possibilitar uma maior padronização entre os estados. Permaneceriam, ainda, as leis e atos normativos estaduais, garantindo aos estados a autonomia para disciplinar aspectos, situações e institutos tributários de natureza local e que não colocassem em risco a harmonização nacional do imposto. Entre as peculiaridades locais estão, por exemplo, a concessão de “diferimento” a produtores rurais, a ampliação provisória de prazos de recolhimento, dentro dos limites estabelecidos pelo órgão harmonizador, a formulação de institutos simplificados na sistemática de apuração do imposto para micro e pequenas empresas. Diversas são, pois, as situações de caráter regional sem influência maior na alocação de investimentos privados e sem repercussão na harmonização tributária estadual, mas muito importantes para um funcionamento mais adequado da administração tributária.

Quanto à eliminação da Guerra Fiscal, cumpre esclarecer que a federalização legislativa não irá resolver completamente o problema. Conceitualmente a competição interjurisdicional é a adoção de decisões na área fiscal que alteram a base tributária de outro(s) governo(s) e afetam, dessa maneira, o bem-estar de seus cidadãos. Ela expressa um comportamento não-cooperativo, no qual os governantes desconsideram os efeitos de sua ação sobre o bem-estar dos cidadãos de outras jurisdições, mas consideram os efeitos para eles de medida semelhante tomada por outra jurisdição.

A motivação para essa “guerra” consiste: a) na disputa pela atração e manutenção de investimentos industriais, encarados como fundamentais para a ativação da base econômica e para a geração e manutenção de empregos; e b) na disputa por receitas tributárias.

No Brasil, na última década, a entrada do exterior de capitais, estimulada pela estabilização econômica, acirrou a disputa entre os estados. Entretanto, o momento dos grandes investimentos passou. Os novos investimentos são menores, complementares, deixando de ser esse o motivo para uma “guerra fiscal”. Resta a disputa direta por receitas tributárias, o que ocorre, por exemplo, quando da atração de centrais de distribuição do comércio atacadista. Passou a ter importância também a concessão de benefícios tributários para garantir a “sobrevivência” de investimentos já realizados, tornando-se o setor tributário um “hospital” para empreendimentos ameaçados pela luta nos mercados abertos à concorrência.

A unificação da legislação do ICMS, com regulamento único, e a vedação da adoção de norma autônoma estadual, sem dúvida, eliminam a disputa no âmbito da legislação tributária, com a vantagem, nesse aspecto, de torná-la mais simples. Entretanto, deve-se alertar que as atuais concessões ainda surtirão efeitos por algum tempo, não estando automaticamente abolidas. Além disso, existe uma alternativa de realizar a “guerra”, a via orçamentária, mais especificamente pela despesa. Em diversos acordos de concessão de benefícios tributários concedidos no final da década de 1990 já existe a previsão de transformá-los em benefícios orçamentários no caso de uma reforma tributária estabelecer restrições. Dessa forma, os denominados “gastos tributários”, constituídos por desonerações tributárias que substituem despesas, se tornarão, efetivamente, despesas orçamentárias. A criação de um fundo para o desenvolvimento regional equilibrado é uma perspectiva, mas sua efetividade ainda precisa ser avaliada, o que só será possível no longo prazo.

Ainda em relação a esse problema, cumpre frisar que, ao manter o princípio misto de tributação do comércio interestadual, não optando pelo princípio pleno de destino, mantém acesa a chama da “guerra fiscal”.

Não se pode esquecer, por fim, que continua uma “guerra fiscal” pelas receitas tributárias entre os diversos níveis de governo. Na história recente se constata, por exemplo, o avanço do governo federal sobre a base econômica do consumo, sustentáculo das finanças dos estados, mediante a ampliação/instituição de contribuições sociais e econômicas.

Em conclusão, existem alternativas para harmonizar o ICMS, dadas pela definição de competência restrita aos estados, que não prejudiquem a sua operacionalização e evitam o engessamento causado por uma legislação unificada.