

ICMS
GÊNESE
MUTAÇÕES
ATUALIDADE
E CAMINHOS
PARA A
RECUPERAÇÃO

VOLUME 2

Diretor

Cesar Cunha Campos

Diretor Técnico

Ricardo Simonsen

Diretor de Controle

Antônio Carlos Kfourir Aidar

Vice-Diretor de Projetos

Francisco Eduardo Torres de Sá

Vice-Diretor de Estratégia e Mercado

Sidnei Gonzalez

Fundadores

Gilmar Ferreira Mendes | Paulo Gustavo Gonet Branco

Diretora-Geral

Dalide Barbosa Alves Corrêa

Diretora da Escola de Direito

Julia Maurmann Ximenes

Coordenador do Escola de Administração

Gileno Fernandes Marcelino

Coordenadora do Seminário “Federação e Guerra Fiscal”

Giovanna Belo

Assessora Jurídica

Polliana Cristina de Oliveira



CONSELHO DIRETOR

Presidente

Carlos Ivan Simonsen Leal

Vice-Presidentes

Sergio Franklin Quintella, Francisco Oswaldo Neves Dornelles e Marcos Cintra Cavalcante de Albuquerque

Vogais

Armando Klabin, Carlos Alberto Pires de Carvalho e Albuquerque, Ernane Galvêas, José Luiz Miranda, Lindolpho de Carvalho Dias, Manoel Pio Corrêa Júnior, Marcílio Marques Moreira e Roberto Paulo Cezar de Andrade

Suplentes

Antonio Monteiro de Castro Filho, Cristiano Buarque Franco Neto, Eduardo Baptista Vianna, Gilberto Duarte Prado, Jacob Palis Júnior, José Ermírio de Moraes Neto, José Julio de Almeida Senna e Marcelo José Basílio de Souza Marinho

CONSELHO CURADOR

Presidente

Carlos Alberto Lenz César Protásio

Vice-Presidente

João Alfredo Dias Lins (Klabin Irmãos e Cia)

Vogais

Alexandre Koch Torres de Assis, Angélica Moreira da Silva (Federação Brasileira de Bancos), Carlos Moacyr Gomes de Almeida, Dante Letti (Souza Cruz S.A.), Heitor Chagas de Oliveira, Jaques Wagner (Estado da Bahia), Luiz Chor (Chozil Engenharia Ltda.), Marcelo Serfaty, Marcio João de Andrade Fortes, Maurício Matos Peixoto, Orlando dos Santos Marques (Publicis Brasil Comunicação Ltda.), Pedro Henrique Mariani Bittencourt (Banco BBM S.A.), Raul Calfat (Votorantim Participações S.A.), Rodrigo Vaunizio Pires de Azevedo (IRB - Brasil Resseguros S.A.), Ronaldo Mendonça Vilela (Sindicato das Empresas de Seguros Privados, de Capitalização e de Resseguros no Estado do Rio de Janeiro e do Espírito Santo), Sérgio Ribeiro da Costa Werlang e Tarso Genro (Estado do Rio Grande do Sul)

Suplentes

Aldo Floris, José Carlos Schmidt Murta Ribeiro, Luiz Ildefonso Simões Lopes (Brookfield Brasil Ltda.), Luiz Roberto Nascimento Silva, Manoel Fernando Thompson Motta Filho, Murilo Pinto de Oliveira Ferreira (Vale S.A.), Nilson Teixeira (Banco de Investimentos Crédito Suisse S.A.), Olavo Monteiro de Carvalho (Monteiro Aranha Participações S.A.), Patrick de Larragoiti Lucas (Sul América Companhia Nacional de Seguros), Rui Barreto (Café Solúvel Brasília S.A.) e Sérgio Lins Andrade (Andrade Gutierrez S.A.)

FICHA TÉCNICA

Coordenação, Pesquisa e Redação

Fernando Rezende

Colaboradores

Thiago de Jesus Freire | Addressa Guimarães Torquato Rego | José Roberto Afonso

Coordenação Editorial

Melina Bandeira

Produção Editorial

Manuela Fantinato

Revisão

Formas Consultoria | Gabriela Costa

Projeto Gráfico

Patricia Werner | Maria João Macedo | Camila Senna

PREFÁCIO

A publicação deste estudo dá prosseguimento à série que marca mais uma parceria entre a FGV Projetos e o Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Este é o segundo volume de uma coleção dedicada à divulgação de estudos e análises de especialistas, no âmbito da Economia, do Direito e da Gestão. Por meio desse esforço conjunto, as duas instituições incitam debates que contribuem para o aprimoramento das políticas do país, além do aprofundamento de reflexões sobre esses temas.

As opiniões emitidas são de exclusiva responsabilidade dos autores e não necessariamente correspondem às da FGV e do IDP.

Fernando Rezende, professor renomado, economista e ex-presidente do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), resgata neste estudo a história do principal imposto cobrado no país, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). É o traço mais singular de nosso sistema tributário. Enquanto o mundo aplica um imposto sobre valor adicionado, na competência do governo central, com cobrança nacional e pelo chamado regime financeiro, o Brasil adota uma opção diversa. Conhecê-la é importante para o debate atual sobre a Economia do país, especialmente em torno da guerra fiscal movida pelos estados em torno desse imposto. Essa observação resultou do Seminário Federação e Guerra Fiscal, que IDP e FGV promoveram em Brasília, abordando uma série de questões relevantes em torno do chamado pacto federativo e do desenvolvimento regional.

Dessa forma, a publicação de um estudo sobre matéria tributária e federativa atende a proposta da FGV Projetos e do IDP de levar o tema ao debate nacional.

Boa leitura!

Ministro Gilmar Mendes

Ministro do Supremo Tribunal Federal

Cesar Cunha Campos

Diretor da FGV Projetos

APRESENTAÇÃO

Ao longo de 46 anos de existência, o principal imposto estadual passou por profundas transformações. Sua concepção, na reforma tributária de 1965, foi parte de um conjunto de mudanças que redesenhou o federalismo fiscal e elevou o sistema tributário brasileiro à posição de poder ser considerado um dos mais modernos do mundo.

Em retrospecto, a atribuição aos estados da competência de instituir um imposto sobre o valor adicionado pode ser vista como um ato de grande ousadia. Afinal, boa parte da literatura sobre o tema defendia a tese de que as características de um imposto dessa natureza recomendavam que sua competência fosse atribuída ao governo central, tendo em vista a necessidade de ser aplicado uniformemente em todo o território da nação.

Em defesa dos que participaram da sua criação, precisa ser dito que a atribuição aos estados de uma ampla base tributária era vista como parte de um conjunto de mudanças que visavam ao fortalecimento da federação. Desse modo, o atendimento ao princípio da uniformidade das regras podia ser visto como um preço razoável a pagar em face da autonomia e dos ganhos financeiros que os estados passariam a usufruir.

Desafortunadamente, a intenção não foi bem percebida. Imediatamente após sua criação, os conflitos regionais impuseram desvios que foram se acumulando à medida que as mudanças introduzidas, em 1988, e os antagonismos entre os estados, nutriam-se da interrupção do processo de convergência de rendas entre as regiões e do acirramento da guerra fiscal.

Ao descrever a história do imposto estadual, nascido como Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e rebatizado como Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), explicar as mudanças no seu comportamento ocorridas em distintos momentos da vida nacional e os fatos que as explicam, e exibir as marcas que ele foi adquirindo neste processo, este texto busca contribuir para o debate sobre as reformas que se fazem

necessárias para corrigir as distorções por ele acumuladas desde o nascimento, que alimentam os conflitos federativos, geram ineficiência econômica, acarretam iniquidades sociais e criam desafios importantes para o futuro da federação.

Uma importante lição que a história oferece para as mudanças necessárias à recuperação das qualidades do ICMS é a de que elas devem ser contempladas no marco de uma reforma que vise à reconstrução do federalismo fiscal brasileiro, de modo a recompor o equilíbrio e promover a coesão federativa.

SUMÁRIO

Introdução	13
Item 1. Natureza do ICMS - quem pode descrevê-lo?	17
Item 2. Como e por que foi se configurando essa situação?	25
2.1. A gênese do ICMS	25
2.2. As modificações introduzidas na proposta original em face das sugestões apresentadas	32
2.3. O conflito regional e o processo de manipulação genética do ICM	34
Item 3. A situação atual - qual é o futuro do ICMS?	59
Item 4. Quais são as possibilidades e caminhos para sua recuperação?.....	67
4.1. O pano de fundo	67
4.2. A reforma do ICMS	71
Item 5. Considerações finais	75
Bibliografia	77

INTRODUÇÃO¹

Desde o início da República, os conflitos regionais marcaram os debates sobre o sistema tributário brasileiro e as soluções encontradas para alcançar o entendimento em torno da repartição do poder de tributar entre os entes federados. A Constituição de 1891 não promoveu maiores mudanças no sistema tributário vigente no final do Império, tendo se limitado a adequar esse sistema ao regime federativo, com a delimitação das competências tributárias privativas da União e dos estados (VARSANO, 1997)².

A principal mudança na tributação estadual ocorreu em 1934, com a atribuição aos estados da competência para instituir o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) e a limitação à cobrança por eles do imposto sobre a exportação, mudanças essas provavelmente motivadas pela necessidade de ampliar a arrecadação sobre as vendas internas em face da crise externa e seus reflexos na receita estadual³.

De acordo com o texto da Constituição de 1934 (art. 8º, parágrafo 2º), o IVC seria uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos. Essa regra buscava assegurar a isonomia do tratamento tributário aplicado às vendas em um determinado estado da produção local, para consumo interno ou destinado a outras unidades da Federação, bem como de produtos importados de outros estados. Essa regra foi alterada pela Constituição de 1946, que, numa mudança aparentemente inofensiva, retirou a exigência de uniformidade por espécies de produto⁴. Com essa mudança, a tributação das vendas em um determinado estado poderia variar conforme a espécie do produto, mas o mesmo produto seria tributado igualmente, independentemente da origem ou do destino da mercadoria.

¹ A elaboração deste texto contou com a colaboração de Thiago de Jesus Freire, que cuidou da compilação e tratamento das informações utilizadas, e Andressa Guimarães Torquato Rego, que contribuiu para a análise da legislação que marcou a história do ICMS, e se beneficiou de valiosos comentários de Ricardo Varsano, Gedalva Baratto, Clóvis Panzarini, Isaías Coelho e Sérgio Prado. As sugestões por eles encaminhadas foram de grande importância para corrigir alguns equívocos de uma versão preliminar e para adicionar novos elementos importantes para o melhor entendimento da história do ICMS. A todos, meus sinceros agradecimentos.

² Aos estados foi atribuída a competência para tributar as exportações, a propriedade rural e urbana e a transmissão da propriedade, e para cobrar o imposto sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e de correios e telégrafos.

³ A tributação das exportações foi limitada a, no máximo, 10% do valor das vendas, ficando vedados quaisquer adicionais.

⁴ Art. 19, parágrafo 5º: “O imposto sobre vendas e consignações será uniforme, sem distinção.” (BRASIL, 1946).

A isonomia do tratamento tributário quanto à procedência ou destino das mercadorias buscava evitar que um mesmo produto fosse tributado de modo diferente pelos estados. No entanto, dada a incidência cumulativa do IVC, a circulação de mercadorias no território nacional era afetada pelo imposto cobrado nas vendas interestaduais, o que, ao fim e ao cabo, implicava a existência de barreiras tributárias à livre movimentação de produtos no território da União. Em consequência, os estados passavam a dispor de condições para usar a política tributária como instrumento de promoção do desenvolvimento⁵.

A reforma de 1965 buscou racionalizar a tributação estadual, substituindo o IVC por um moderno Imposto sobre o valor adicionado na Circulação de Mercadorias (ICM), como parte de uma mudança profunda no regime de discriminação constitucional de rendas na federação brasileira, que visava a construir um sistema tributário nacional.

Apesar das condições políticas reinantes no momento em que a reforma de 1965 foi adotada, o modelo então concebido atentou para a necessidade de promover o equilíbrio federativo, associando as mudanças na natureza e na repartição dos tributos a um moderno regime de compensações voltado para atender às necessidades financeiras dos estados menos desenvolvidos.

No entanto, a adoção do ICM não aplacou os conflitos federativos. Alterações pontuais foram sendo feitas para atender a críticas dos estados menos desenvolvidos com respeito à excessiva concentração da arrecadação nos estados industrializados. A reforma constitucional efetuada após a redemocratização oferecia uma oportunidade para corrigir os problemas então identificados, mas as condições particulares, que presidiram o processo de elaboração da Constituição de 1988, não permitiram que isso ocorresse. Ao contrário, as mudanças processadas nesse momento abriram caminho para que o sistema tributário brasileiro fosse acumulando crescentes problemas para a economia e a Federação, que foram se agravando à medida que sucessivas tentativas de reforma fracassavam.

⁵ Com essa mudança, os estados poderiam aumentar a alíquota aplicada a um determinado produto para proteger ou incentivar a produção local ou, mediante movimento inverso, reduzir a alíquota sobre produtos que dispunham de vantagens comparativas para ampliar as vendas para outros estados. Embora a paridade na tributação de produtos locais e importados ficasse mantida, a produção em um determinado estado era onerada pelo imposto cobrado sobre matérias-primas, produtos intermediários e equipamentos oriundos de outras unidades da Federação. Além disso, diferenças de custo de transporte e logística, além dos financeiros, poderiam implicar vantagens significativas.

Para adicionar uma nova perspectiva ao debate sobre a reforma do ICMS, é importante conhecer sua história. Com o passar dos anos, as novas gerações de administradores tributários que participam desse debate perderam contato com as origens desse imposto. Em razão disso, este texto dedica uma atenção especial à análise da origem do ICMS e das transformações pelas quais esse imposto foi passando ao longo de mais de quatro décadas que decorreram desde sua criação. Com isso, espera-se que o conhecimento da história possa ajudar a superar as resistências que têm impedido a construção do futuro.

Para facilitar a leitura, convém expor, inicialmente, a maneira como o texto está organizado. A primeira seção resume os traços que marcam a fisionomia atual do ICMS, destacando a dificuldade de enquadrar a natureza desse imposto em qualquer das espécies tributárias conhecidas. A seção seguinte analisa as razões que levaram à criação desse imposto e as mutações que ele foi sofrendo ao longo do tempo. As duas seções subsequentes destacam as consequências dessas transformações e as dificuldades enfrentadas para corrigi-las. Elas conduzem, naturalmente, a indagações sobre os caminhos a serem trilhados para que os fracassos das tentativas anteriores de reforma não sejam repetidos.

ITEM 1. NATUREZA DO ICMS - QUEM PODE DESCREVÊ-LO?

O ICMS, hoje, é um imposto em busca de uma identidade. Os vários regimes aplicados à administração e cobrança desse imposto tornam quase impossível identificar sua natureza. O mosaico de situações formado pela justaposição de distintos regimes adotados pelos estados, para facilitar a arrecadação e reduzir a evasão, compõe-se de parcelas que exibem traços de um imposto sobre o valor adicionado, outras que se aproximam de um imposto monofásico sobre a produção de bens, uma parte grande formada por um imposto sobre a produção industrial, um tributo sobre vendas de pequenas e microempresas e uma espécie de tarifa aduaneira aplicada à entrada de produtos de outros estados em vendas interestaduais⁶.

Nenhuma dessas parcelas, ademais, caracteriza-se pela aderência às normas próprias de cada modalidade tributária. As parcelas que se aproximam de um imposto sobre o valor adicionado não garantem o integral aproveitamento de créditos acumulados em etapas anteriores, principalmente quando os insumos provêm de outros estados e o destino do produto é a exportação. Aquela que resulta da cobrança antecipada do imposto na etapa da produção industrial (substituição tributária) apoia-se na fixação de margens arbitrárias para a comercialização dos produtos, contrariando a lógica subjacente a uma economia de mercado. A aplicação de um regime monofásico aos dois únicos bens em que o princípio do destino no ICMS é adotado (petróleo, combustíveis dele derivados e energia elétrica) implica severas distorções no caso de setores altamente intensivos nesses insumos que não são tributados nas etapas posteriores (serviços e atividades predominantemente exportadoras). De outra parte, a ampliação do limite para o enquadramento de pequenas e microempresas no regime de tributação das vendas e a generalização do procedimento de antecipar a cobrança do diferencial de alíquotas em operações interestaduais para o momento em que o produto cruza as divisas estaduais adicionam novas distorções.

⁶ A rigor, o ICMS continua sendo um imposto sobre a comercialização, pois a parcela cobrada antecipadamente do comércio, via substituição tributária, incide sobre a margem de comercialização preestabelecida. Na prática, numa economia em que preços são livremente fixados no mercado, as Margens de Valor Agregado (MVAs) resultam de uma negociação com setores industriais, apoiadas em estudos técnicos e levando em conta os interesses do Fisco.

O relacionamento de empresas sujeitas a diferentes regimes acrescenta mais um elemento que contribui para a ineficiência econômica desse imposto. A adoção de um regime simplificado para empresas de pequeno porte facilita a vida dessas empresas e diminui o custo de cumprimento das obrigações acessórias, mas onera seu intercâmbio com as demais empresas, visto que o crédito tributário a ser posteriormente aproveitado por terceiros é reduzido e que os insumos por elas adquiridos não são creditados⁷.

De modo geral, a diversidade de regimes associa-se à natureza das atividades exercidas, ao tamanho das empresas e ao grau de concentração setorial da produção. Setores da indústria e da prestação de serviços de utilidade pública em que predominam um número reduzido de grandes empresas, que contribuem para uma parcela majoritária da arrecadação, estão no regime monofásico ou na substituição tributária. Pequenas e microempresas, definidas em função do volume de seu faturamento, são enquadradas em um regime simplificado de pagamento (Simples Nacional) e recolhem um percentual variável de suas vendas. As que sobram estariam no chamado regime normal, que vem encolhendo à medida que avança o processo de ampliação do regime de substituição tributária, liderado recentemente pelos estados de Minas Gerais e São Paulo, tendo este último praticamente enquadrado todo o Produto Interno Bruto (PIB) paulista nesse regime⁸.

Anteriormente à adoção do Simples Nacional, os mecanismos simplificados de arrecadação eram estabelecidos autonomamente pelos estados, mas, desde então, os estados, o Governo Federal e também os municípios juntaram-se para aplicar uma regra única à cobrança de impostos federais, estaduais e municipais. Nesse novo regime, a arrecadação do imposto é centralizada e a repartição da receita obedece a critérios acordados, cabendo a um colegiado tripartite a tarefa de administrar sua aplicação.⁹

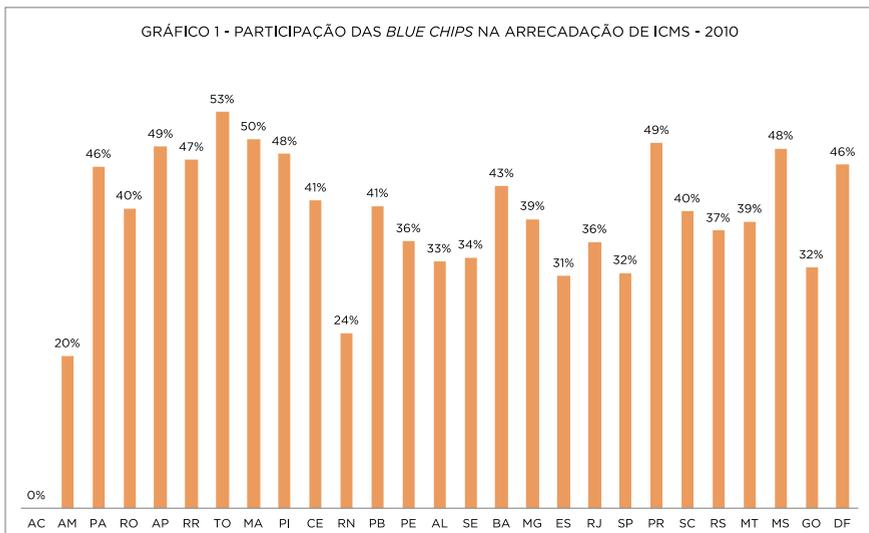
⁷ O ônus pode ser particularmente severo no caso da aquisição de insumos que são pesadamente tributados, como combustíveis, energia e comunicações.

⁸ Em São Paulo, a substituição tributária expandiu-se a partir de 2007, abrigada em um recurso do próprio estado ao Supremo Tribunal Federal (STF), que questiona a aplicação de dispositivo legal que prevê a devolução do dinheiro recolhido a mais, nos casos em que a margem de comercialização prefixada for comprovadamente superior ao preço efetivo de venda das mercadorias.

⁹ A importância desse regime na receita total é pequena (cerca de 2,5%), mas cresce em estados menos desenvolvidos com uma pequena base industrial.

Não existem informações publicadas sobre a importância relativa de cada regime no total do ICMS arrecadado, mas evidências colhidas em estudo anterior (REZENDE; OLIVEIRA; ARAÚJO, 2007) já apontavam para o fato de que cerca da metade da arrecadação de 2007 provinha dos três novos setores incorporados à base do imposto estadual em 1988 (combustíveis, energia e comunicações) e da receita obtida por meio da substituição tributária, índice esse que deve ter crescido com a recente ampliação desse regime. Em estados menos desenvolvidos, o chamado regime normal de arrecadação passa a ser exceção, como indicam evidências adicionais contidas no estudo citado para os estados de Pernambuco e Mato Grosso.

Em vários estados, dados recentes mostram que apenas a receita oriunda do imposto incidente sobre as chamadas *blue chips* – combustíveis, energia elétrica e telecomunicações – aproxima-se, ou ultrapassa, a metade do total arrecadado, cabendo destacar que isso se observa mesmo em estados mais desenvolvidos, como o Paraná (Gráfico 1)¹⁰.



¹⁰ Os dados utilizados na elaboração deste e dos demais gráficos apresentados ao longo do texto combinam informações das seguintes fontes: Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Ipeadata, Comissão Técnica Permanente do Confaz (Cotepe/Confaz) e secretarias de Fazenda ou Finanças dos estados e do Distrito Federal.

Estudo recente realizado pela PricewaterhouseCoopers (2011), para a Confederação Nacional da Indústria (CNI) revela a magnitude que a prática da substituição tributária alcançou nos últimos anos, com destaque para a ampliação do número de produtos enquadrados nesse regime nos estados do Sudeste. Em 2004, em quase todos os estados, o número de produtos sujeitos à substituição tributária estava entre 60 e 90. As exceções eram o estado de Santa Catarina, em que os produtos assim tributados eram 44, e os estados do Rio Grande do Norte, Piauí, Goiás e Rondônia, em que esse número passava de uma centena. A escalada desse regime nos estados de Minas Gerais, São Paulo, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, iniciada em 2008, enquadrou duzentos novos produtos na substituição tributária nesses estados (pouco mais em Minas Gerais e pouco menos no Rio de Janeiro), colocando-os em uma folgada dianteira em relação aos demais estados da Federação.

A expansão da substituição tributária em quatro estados com as maiores bases industriais do país não ocorreu por acaso. Ela revela a tendência de centrar a arrecadação do ICMS na etapa da produção industrial, mesmo nos casos em que a razão que a justifica, isto é, a pulverização do comércio, não é encontrada. O mesmo estudo da PricewaterhouseCoopers (2011) citado estima em cerca de 40% o número de casos de substituição tributária em que essa justificativa não se aplica¹¹.

A predominância de regimes especiais aplicados à arrecadação tributária decorre da preferência brasileira pela aplicação do princípio da comodidade tributária à cobrança de tributos¹². São várias as consequências disso para a qualidade da tributação, cabendo destacar as seguintes:

- a) um alto nível de ineficiência econômica;
- b) uma elevada injustiça na repartição da carga tributária;
- c) uma absoluta ausência de transparência do ônus tributário; e
- d) uma importante fonte de acirramento dos conflitos federativos.

¹¹ Com a expansão dos tributos federais sobre a produção e comercialização de mercadorias e serviços (Programa de Integração Social – PIS/Contribuição para o financiamento da Seguridade Social – Cofins) e a tendência observada no ICMS, parece que estamos caminhando para uma situação inversa à adotada em 1965. A União fica com um imposto geral sobre a circulação, e os estados, com um imposto sobre a produção industrial.

¹² O princípio da comodidade tributária refere-se à preferência de administradores de impostos por adotar regimes que facilitam a arrecadação.

A ineficiência econômica desse imposto, que resulta do acúmulo de diferentes regimes aplicados à sua cobrança, já é longamente conhecida¹³, mas assume proporções sérias no atual contexto de crescente exposição da economia brasileira à competição internacional e de avanço de novas tecnologias que adicionam graus cada vez maiores de mobilidade a bases tributárias tradicionalmente exploradas nos limites dos territórios nacionais.

Com as facilidades que as tecnologias modernas oferecem à circulação de mercadorias e serviços em escala global, e a custos cada vez menores, o ônus tributário assume papel relevante nas decisões de aquisição de produtos ou de transferência da produção, ou parte dela, para outros países ou continentes. Em decorrência, as relações comerciais entre as distintas regiões do país podem sofrer transformações significativas, afrouxando os laços econômicos entre elas e gerando conflitos que ameaçam a preservação da coesão federativa.

Com a transferência da produção para fora do país, vão-se o emprego e as bases tributárias, o que, além dos prejuízos causados ao país, reduz o espaço para o crescimento das receitas públicas no médio e longo prazos. As possibilidades de exportação de bases tributárias geradas pela convergência da liberalização dos mercados, com a aplicação de novas tecnologias ao processo de produção e circulação de mercadorias e serviços, foram analisadas por Tanzi (2005). Nesse trabalho, ele chama atenção para a erosão de bases tributárias tradicionais provocada pela atuação subterrânea de autênticos cupins fiscais. Essa erosão, propiciada pelo avanço da tecnologia da informação em diferentes áreas da economia, decorre:

- a) do avanço do comércio eletrônico, tanto no plano interno quanto no internacional;
- b) das facilidades para movimentar recursos financeiros por meio de transações eletrônicas;
- c) da criação de centros financeiros *offshore*; e
- d) da existência de paraísos fiscais.

¹³ Ver Rezende (1999)

Nesse contexto, a base fiscal de um país não fica circunscrita ao seu território, podendo se estender a partes da economia global. A esse respeito, duas questões são de especial interesse. A primeira refere-se à exportação de bases tributárias, que resulta da terceirização de partes do processo produtivo de grandes organizações (*outsourcing*). Com serviços como *software*, *call centers* e outros sendo deslocados para outros países e continentes, juntamente à produção de peças e componentes utilizados em quase todos os segmentos relevantes da produção industrial, boa parte de bases tributárias tradicionalmente exploradas no nível subnacional desaparece, conduzindo à necessidade de concentrar a arrecadação em tributos de baixa mobilidade territorial, como a propriedade, a renda familiar e o consumo de mercadorias e serviços.

No médio e longo prazos, todos saem perdendo, mas a intensidade do antagonismo reinante ofusca a visão. Barreiras tributárias ao comércio interno, como as erigidas pelo ICMS, estimulam o comércio de estados de distintas regiões do país com outros países, desarticulam cadeias produtivas internas, provocam a perda de segmentos importantes do parque industrial e desestimulam a agregação de valor à exportação de produtos decorrentes da exploração de recursos naturais.

As dificuldades que o antagonismo e as desconfianças criam para a aprovação de mudanças na tributação comprometem as perspectivas de crescimento e acabam afetando os propósitos de avançar mais rapidamente na direção dos objetivos de redução das disparidades regionais e sociais. Para superar a resistência dos entes federados ao avanço de reformas modernizadoras, é necessário que a sociedade mobilize-se, mas a falta de transparência do ônus tributário impede que a cidadania tributária instale-se no Brasil.

Estudo recente deixou claro que o ICMS é o tributo que mais contribui para a regressividade do sistema tributário brasileiro, mas o anúncio desse fato não repercute na sociedade (GAIGER, 2011)¹⁴. A prática de embutir o montante do imposto no preço da mercadoria (a cobrança por dentro, no jargão da área), a multiplicidade de alíquotas aplicadas, a diversidade de regimes e a falta de harmonização das regras adotadas pelos 27 estados da

¹⁴ Medições de regressividade de impostos indiretos são sempre sujeitas a imperfeições, o que é particularmente grave no caso do ICMS, pela dificuldade de se obter informações sobre as alíquotas efetivamente aplicadas pelos estados. De outra parte, é difícil aferir se a redução de alíquotas para alimentos e outros produtos da cesta básica transforma-se efetivamente em benefício para o consumidor.

Federação tornam impossível ao consumidor ter conhecimento do tamanho do imposto que pesa no seu bolso. A população de baixa renda é a mais prejudicada, mas a falta de conhecimento sobre a real dimensão do problema não cria as condições necessárias para que ela se mobilize em defesa da necessidade de mudança.

O atual ICMS não tem, portanto, qualquer das vantagens atribuídas a um imposto sobre o valor adicionado. À medida que foi se distanciando do figurino original, acumulou várias distorções. Não obstante, a dificuldade em promover mudanças que há muito vêm sendo discutidas parece aumentar à medida que o tempo passa. Parte dessas dificuldades pode ser debitada à perda de identidade desse imposto, mencionada no início desta seção. Parece útil, assim, acrescentar uma perspectiva histórica ao debate em curso, explorando sua gênese e as sucessivas mutações sofridas ao longo do tempo, na expectativa de que isso possa contribuir para o entendimento sobre o que precisa ser feito para corrigir suas deformações. A próxima seção visa a suprir essa lacuna.

ITEM 2. COMO E POR QUE FOI SE CONFIGURANDO ESSA SITUAÇÃO

2.1. A GÊNESE DO ICMS

Frente às pressões do cotidiano, os ensinamentos da história são frequentemente olvidados. Quem se encarrega da tarefa de administrar o ICMS em um contexto marcado por conflitos de toda ordem, e pressionado pela necessidade de zelar pelos interesses dos respectivos estados, não dispõe de tempo para dedicar-se ao estudo da história desse imposto, tampouco para preocupar-se com sua identidade. Vale a pena, pois, relatar os fatos e os argumentos que deram origem ao ICMS, então ICM, na reforma tributária promovida em meados dos anos sessenta do século passado.

A criação do ICMS surgiu no bojo dos trabalhos da Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda, dirigida pelo então presidente da Fundação Getulio Vargas (FGV), Dr. Luiz Simões Lopes, cujos trabalhos tiveram início em outubro de 1963, anteriormente, portanto, ao advento do regime militar. Conforme o relato da época, os responsáveis por esse trabalho viam sua missão como um esforço de promover reformas abrangentes, que não deviam se limitar a propor mudanças em rotinas de trabalho, reestruturação administrativa ou revisão das leis tributárias. Entendiam que cabia formular propostas de maior alcance, que poderiam requerer emendas constitucionais nos campos financeiro e tributário.

A mudança no regime político, ocorrida em 31 de março de 1964, consagrou a postura adotada pela citada comissão. Por determinação da Presidência da República, o ministro da Fazenda ficou encarregado de rever a discriminação constitucional de rendas, como passo inicial rumo a uma reforma tributária nacional, designando uma Comissão Especial para executar a tarefa de elaborar o anteprojeto de reforma da discriminação constitucional de rendas¹⁵.

¹⁵ Portaria Interministerial GB-30, de 1965, dos ministros da Fazenda e do Planejamento. O presidente da Fundação Getulio Vargas assumiu, também, a presidência dessa comissão, da qual faziam parte os doutores Rubens Gomes de Souza (relator), Gerson Augusto da Silva (secretário executivo), Sebastião Santana e Silva, Gilberto de Ulhoa Canto e Mario Henrique Simonsen.

Os trabalhos dessa comissão ocorreram em duas fases. A primeira foi encerrada com a entrega ao ministro da Fazenda, em junho de 1965, de um anteprojeto de emenda constitucional, acompanhado de um relatório que expunha as justificativas para as mudanças propostas. Esse anteprojeto contemplava duas emendas – nomeadas Emendas A e B –, que almejavam objetivos complementares a serem esclarecidos mais à frente. As críticas e sugestões, oriundas de entidades públicas, empresários, especialistas e outros setores da sociedade, a esse anteprojeto, foram examinadas na segunda fase dos trabalhos da comissão, levando a revisões na proposta original, tendo o resultado dessa revisão sido entregue ao ministro da Fazenda, em 30 de outubro de 1965¹⁶.

No relatório que acompanhava a entrega do anteprojeto original, a comissão expunha as críticas à situação então vigente e apontava para o que considerava as duas principais falhas da discriminação constitucional de rendas da época¹⁷.

A primeira destacava o fato de que ela era tratada como um problema puramente jurídico, ignorando sua dimensão econômica. Além de divergências de entendimento entre os próprios juristas, essa prática, seguida desde a Constituição de 1891, provocava distorções econômicas à medida que o crescimento das necessidades financeiras dos poderes públicos demandava aumento nas receitas, gerando problemas jurídicos e aumentando a complexidade dos tributos federais, estaduais e municipais.

Para alargar o campo de suas competências tributárias, e, assim, aumentar a arrecadação, os governos recorriam à proliferação de figuras tributárias concebidas em termos puramente jurídico-formais, recorrendo a artifícios que, com maior ou menor habilidade, infringiam, conscientemente, as limitações constitucionais ao exercício da competência impositiva. Essa prática gerava sobreposição de tributos economicamente idênticos, levando a comissão a afirmar que, naquela época, a quantidade de tributos formalmente distintos era bem maior do que os fatores econômicos que podiam ser objeto de tributação.

¹⁶ Com algumas modificações introduzidas pelos ministros da Fazenda e do Planejamento, o projeto foi enviado ao Congresso Nacional, relatado em Comissão Mista presidida pelo deputado Raimundo Padilha, e, após aprovado com algumas alterações, promulgado em 1º de dezembro de 1965, convertendo-se na Emenda Constitucional nº 18/65.

¹⁷ Para detalhes, consultar FGV (1966, 1967).

As críticas da comissão ao regime de discriminação constitucional de rendas estendiam-se ao fato de que a Constituição pretendia repartir as bases tributárias atribuídas à competência do Governo Federal, estados e municípios em campos aparentemente estanques, o que não ocorria na prática, em face das possibilidades que as regras prevalentes abriam para a adoção de expedientes que contornavam as limitações constitucionais, inclusive no tocante ao exercício da competência residual.

Essas críticas conduziram a duas premissas adotadas pela comissão para orientar seus trabalhos. A primeira buscou distinguir os impostos em razão de suas bases econômicas, ao invés de sua natureza jurídica. A segunda assentou-se na concepção de um sistema tributário nacional, em oposição ao critério histórico marcado pela coexistência de três regimes tributários autônomos: o federal, o estadual e o municipal.

A primeira premissa conduziu ao enquadramento dos impostos em quatro grupos, definidos em função da natureza das atividades econômicas: impostos sobre o comércio exterior; impostos sobre o patrimônio e a renda; impostos sobre a produção e a circulação de bens; e impostos especiais, esses últimos assim considerados em virtude de suas características ultrapassarem os limites estabelecidos para os três primeiros grupos. Para evitar problemas posteriores, a comissão propunha extinguir o campo residual, uma vez que os quatro grupos abarcavam todas as bases econômicas suscetíveis de tributação.

A comissão reconhecia que a aplicação da segunda premissa era mais delicada, pois a concepção de um sistema tributário nacional num país de grande dimensão territorial, acentuadas disparidades socioeconômicas e com três níveis de governo, não podia ignorar a realidade vigente, e precisava contemplar a possibilidade de poder adaptar-se futuramente a mudanças, nas condições econômicas, e à evolução das ideias políticas. Nesse aspecto, portanto, procurou manter as normas vigentes, reforçando a preocupação em assegurar a unidade econômica, política e jurídica do país, buscando remover os entraves fiscais às atividades interestaduais e intermunicipais, mediante medidas que visavam a evitar que o imposto de exportação e o imposto que substituiria o imposto sobre vendas e consignações funcionassem como armas de uma verdadeira guerra tributária entre estados produtores e consumidores.

O relatório da comissão alertava para o fato de a proposta de reforma vir a ser acusada de centralizadora. Debitava essa possibilidade ao fato de que a repartição das competências tributárias procurava observar as recomendações de ordem econômica, secundadas por razões políticas, jurídicas e administrativas. Para compensar o fato de que a proposta atribuía um maior número de impostos à União, propunha a criação de mecanismos compensatórios baseados na revisão do regime prevaiente de participação de estados e municípios na receita federal, e, para assegurar a flexibilidade necessária à adaptação desse regime a mudanças nas condições socioeconômicas, transferiu à lei complementar e às resoluções do Senado Federal a competência para regular o funcionamento do regime de transferências.

A flexibilidade defendida pela comissão era o objeto da chamada Emenda A, que tratava do uso de leis complementares e de resoluções do Senado para regular o disposto no texto constitucional. Segundo a comissão, o uso de duas emendas era apenas um recurso de técnica legislativa, pois a Emenda A podia, após aprovada, ser integrada ao texto constitucional, enquanto a integração da Emenda B ao texto da Constituição vigente exigiria extensas transposições e renumeração de artigos e demais dispositivos, dificultando seu entendimento, daí a opção de que a Emenda B deveria agregar-se ao texto da Constituição, revogando-se o que estivesse em desacordo com ela.

A inovação introduzida pela Emenda A consistiu em introduzir normas que asseguravam às leis complementares uma posição hierarquicamente superior à das leis ordinárias, regulando as condições em que poderiam ser propostas, a iniciativa de sua proposição e o processo de votação. Como tratariam de matérias que regulavam as relações entre a União, estados e municípios, a iniciativa e a proposição de leis complementares em matéria tributária foram atribuídas ao Executivo, ao Congresso, pela quarta parte dos membros de qualquer das casas, bem como a mais da metade das Assembleias Legislativas estaduais, cada qual pela maioria de seus membros.

A outra medida voltada para fornecer a flexibilidade necessária foi a possibilidade de as leis complementares atribuírem ao Senado Federal, mediante resoluções, a competência de regular matérias tributárias de interesse da Federação.

Com essas medidas, a comissão buscava assegurar a possibilidade de a discriminação constitucional de rendas ajustar-se a mudanças na dinâmica socioeconômica nacional, de modo a evitar que mudanças na composição e repartição das bases tributárias e da população contribuíssem para acumular desequilíbrios na repartição dos recursos tributários na Federação.

Essa preocupação refletiu-se no fato de a proposta de emenda constitucional – Emenda B – valer-se de apenas um artigo e um parágrafo para definir a natureza e as características do imposto estadual incidente sobre a produção e a circulação de mercadorias – o ICM. Vale à pena reproduzir o texto dessa proposta:

Artigo 14 - Compete aos estados, observado o disposto no parágrafo único do artigo 17, o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores, salvo a exportação para o estrangeiro.

Parágrafo único- o imposto a que se refere este artigo é:

I - Uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado ou a exportação para o estrangeiro, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar;

II - Não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado.

A repartição do campo tributário correspondente à produção e circulação de mercadorias ficava claramente delimitada, com a atribuição ao Governo Federal da competência para tributar os produtos industrializados, e aos estados para tributar a circulação de mercadorias em geral. O primeiro assumiria características próprias de um imposto seletivo sobre o consumo¹⁸, e o segundo, o caráter de um imposto uniforme sobre todas as mercadorias, ambos obedecendo ao princípio da não cumulatividade.

¹⁸ A rigor, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) não poderia ser classificado como imposto sobre o consumo, pois, embora adotasse o figurino de um imposto sobre o valor adicionado, não se estendia às etapas posteriores à industrialização, mas assumia características de um imposto desse tipo por adotar alíquotas seletivas em função da natureza dos bens produzidos.

O ICM passava a substituir o antigo Imposto estadual sobre Vendas e Consignações – IVC –, criado pela Constituição de 1934 e mantido, sem maiores alterações, nas Constituições de 1937 e 1946. Tinha como um de seus objetivos corrigir uma conhecida distorção do IVC, qual seja: a tributação do comércio interestadual. Para corrigir esse problema, a proposta da comissão estabeleceu que o Senado Federal, por meio de resolução, fixaria uma alíquota teto para as operações interestaduais, e determinou que a não cumulatividade do imposto estender-se-ia ao imposto cobrado em etapas anteriores, ainda que por outro estado da Federação, de forma a eliminar a tributação interestadual por meio da obrigação de reconhecimento, pelo estado de destino, do crédito do imposto pago no estado de origem. No caso de operações de exportação para o estrangeiro, a alíquota aplicar-se-ia apenas às etapas anteriores à exportação da mercadoria. Já estava previsto, portanto, nessa versão inicial da proposta de emenda que criava o ICM, que o imposto estadual não deveria onerar as exportações, preservando o crédito do imposto cobrado em etapas anteriores¹⁹.

No tocante aos municípios, a dificuldade que tinham para definir com clareza a base de cálculo de um imposto sobre indústrias e profissões levou a que eles adotassem uma prática que se resumia a tributar a receita bruta das atividades, muitas vezes, na forma de um adicional do imposto pago ao Estado pelo mesmo contribuinte. Com o objetivo de restringir o campo de incidência do antigo imposto municipal sobre indústrias e profissões, a proposta de emenda constitucional atribuiu ao município um imposto sobre serviços de qualquer natureza, exceto os serviços de transporte e comunicações, que foram reservados à competência da União²⁰.

Para compensar os efeitos financeiros da limitação imposta à competência tributária dos municípios, a proposta estabeleceu a obrigação de os estados entregarem aos municípios 15% do montante arrecadado com o novo imposto estadual²¹.

¹⁹ É claro que essa determinação significava que o estado que exportasse mercadorias produzidas com insumos adquiridos de outros estados arcaria com o ônus dessa medida, não tendo sido considerada a questão do aproveitamento desses créditos. Por isso, como veremos adiante, a regra foi em seguida alterada.

²⁰ Como sabemos hoje, o que era para ser uma limitação do campo de incidência do imposto municipal, pois os serviços não tinham à época a importância que passaram a assumir na economia, transformou-se em uma grande vantagem.

²¹ Essa norma também visava a compensar os municípios não capitais pela supressão da regra então vigente, que lhes assegurava 30% do excesso da arrecadação estadual, em seus territórios, sobre o total das rendas locais.

Cabe destacar um aspecto da proposta de emenda constitucional que merece ser devidamente apreciado nos debates atuais sobre a reforma tributária. Trata-se da preservação pela comissão em tela dos impostos únicos sobre combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minérios, que já existiam anteriormente, por ela chamados impostos especiais. Entendia a comissão que esses impostos já se aproximavam da ideia de um sistema tributário concebido em bases nacionais, pois substituíam quaisquer outras incidências estaduais, municipais e federais sobre essas atividades, sendo o produto de sua arrecadação partilhado com estados e municípios.

A ideia de um sistema tributário nacional também se refletiu na maneira adotada para distribuir parte da receita dos principais impostos federais a estados e municípios. De forma inovadora, a proposta de emenda constitucional estabeleceu a entrega de 20% da receita dos impostos federais sobre a renda e sobre produtos industrializados a um Fundo de Participação de Estados e Municípios, de caráter compensatório, atribuindo à lei complementar a tarefa de regular a aplicação desse fundo, obedecidos os dispositivos que determinavam a entrega de 60% dos recursos desse fundo aos estados e 40% aos municípios, além da obrigação de os beneficiários aplicarem pelo menos 50% do valor recebido em despesas de capital. O objetivo dessa última exigência era promover a coordenação de programas de investimento dos governos federal, estadual e municipal, de modo a contribuir para o progresso econômico e social das respectivas regiões.

2.2. AS MODIFICAÇÕES INTRODUZIDAS NA PROPOSTA ORIGINAL EM FACE DAS SUGESTÕES APRESENTADAS

A proposta da comissão provocou, como era de se esperar em face do vulto das mudanças que propugnava, fortes reações, especialmente de representantes de estados, municípios e dos setores produtivos. Na parte que aqui nos interessa, que trata da tributação sobre a produção e a circulação, as críticas à proposta inicial apoiavam-se no argumento de que o modelo adotado pela comissão era incoerente com sua própria premissa de eliminar a sobreposição de impostos economicamente idênticos.

A resposta a essa crítica apontava para o fato de que o modelo tratava de dar um caráter complementar a dois impostos incidentes em fases distintas do processo produtivo. Nessa resposta, reconhecia-se que teria sido melhor inverter a solução adotada, atribuindo o imposto sobre a produção aos estados e o imposto sobre a circulação ao Governo Federal, uma vez que a produção representava um fato gerador localizado e a circulação difundia-se em todo o território nacional. Entretanto, tal opção requeria que o imposto de produção tivesse incidência única com alíquota consolidada, o que não era compatível com as condições econômicas da época.

Como boa parte das críticas escondia um fato que até hoje é fonte de conflitos, qual seja, a resistência dos estados em abrir mão da tributação das exportações, principalmente quando ficavam obrigados a reconhecer o crédito de imposto cobrado por outros estados, em operações anteriores à exportação, as modificações adotadas pela comissão, nesse caso, resumiram-se a suprimir a ressalva de que o imposto estadual não incidiria sobre as operações de exportação para o estrangeiro.

A força dos interesses municipalistas no debate tributário revelou-se na amplitude das mudanças promovidas pela comissão na proposta original, atendendo a uma forte pressão de entidades representativas dos municípios, que argumentavam que a competência para tributar os serviços não seria capaz de compensar as perdas que os municípios sofreriam com a extinção do Imposto de Indústria e Profissões. Na nova redação da emenda constitucional, ficou mantida a competência dos municípios para tributar os serviços, mas eles passavam a ter também a competência para aplicar uma alíquota não

superior a 20% da instituída pelo Estado²², sobre a mesma base definida em lei estadual para o ICM, limitada às operações ocorridas no território municipal, independentemente do que tivesse sido efetivamente arrecadado pelo estado. A nova regra consagrava a prática vigente, estabelecendo limites para evitar abusos nessa área.

Nos dispositivos que tratavam da redistribuição das receitas, as críticas referiam-se à perda de autonomia tributária de estados e municípios, mas as reivindicações concentravam-se no aumento dos percentuais a serem repartidos. Com a mudança anteriormente apontada, ficava suprimido o dispositivo que determinava a entrega de 15% da receita estadual aos municípios, que foi substituído pela nova regra de participação no imposto estadual.

Outra modificação importante foi promovida no Fundo de Participação, que, na nova redação, limitava a 80% a parcela da União na arrecadação do IPI e do Imposto de Renda (IR), tornando a entrega dos 20% a esse fundo independente de sua inclusão no orçamento federal. Na mesma mudança, o fundo foi dividido em dois: o Fundo de Participação dos Estados e o Fundo de Participação dos Municípios, cada um com 10% da receita desses impostos, ficando ainda garantido o repasse automático dos recursos aos beneficiários e mantida a obrigação de aplicar 50% dos recursos em investimentos.

Tendo em vista dar tempo para que as administrações tributárias se preparassem-se para cobrar o novo imposto, a Emenda Constitucional nº 18 estabeleceu que o imposto então vigente seria mantido até 31 de dezembro de 1966, quando então deveria ser substituído. Estabeleceu, ainda, que a substituição poderia ser feita gradualmente nos exercícios de 1967, 1968 e 1969, caso assim dispusesse a lei complementar.

Na exposição de motivos que o ministro da Fazenda, Octávio Gouveia de Bulhões, encaminhou ao presidente da República, com a proposta da Emenda Constitucional nº 18, em 1º de novembro de 1965, ele destacou a urgência de um reexame dos impostos da Federação, com o fim de instituir-se um sistema compatível com os requisitos do progresso econômico do país. Destacou, ainda, que a multiplicidade e a acumulação de incidências tributárias, a despeito da separação formal dos impostos, dificultavam e oneravam a produção. E mencionou que os empecilhos ao progresso estavam se tornando alarmantes. Soa familiar?

²² Essa regra antecipava sugestões contidas em propostas de reforma tributária de aplicar uma alíquota municipal sobre a base de um imposto estadual que reunisse a tributação de mercadorias e serviços em um só tributo.

2.3. O CONFLITO REGIONAL E O PROCESSO DE MANIPULAÇÃO GENÉTICA DO ICM

Além de corrigir a ineficiência econômica do antigo imposto sobre vendas e consignações, a mudança proposta pela Comissão da Reforma buscava coibir a competição fiscal, que, na forma expressa em seu relatório, configurava uma autêntica guerra tributária entre os estados brasileiros. Na raiz dessa guerra, estava a disputa por atração de atividades econômicas, que se nutria das conhecidas rivalidades regionais.

A tributação em cascata constituía a munição da guerra tributária da época. Como o comércio interestadual era tributado pelo IVC, os estados buscavam atrair a produção de alguns bens para suas fronteiras, reduzindo a alíquota aplicada a esses produtos, e, ao mesmo tempo, aumentando a alíquota aplicada a produtos vindos de fora. Ao uniformizar a alíquota interna e estender o princípio da não cumulatividade ao comércio interestadual, adotando uma alíquota teto uniforme para a aplicação do ICM a operações interestaduais, a proposta da comissão visava a corrigir esse problema.

Mas o receio da própria comissão, com respeito a dificuldades de sustentar uma alíquota uniforme para o ICM em um contexto de acentuadas disparidades de situações, não demorou a se manifestar. A intenção de adotar uma alíquota única de 15% foi logo abandonada, com a adoção de uma alíquota de 18%, a ser aplicada pelos estados das regiões Norte e Nordeste, visando a compensar o fato de que, em face das alíquotas mais elevadas do IVC adotadas nessas regiões, uma alíquota única deixá-las-ia em desvantagem²³. A esse respeito, vale a pena reproduzir, a seguir, o seguinte trecho do relatório da Comissão da Reforma:

²³ Como a base produtiva desses estados era limitada, uma alíquota uniforme faria com que eles arrecadassem apenas o ICM incidente sobre a margem adicionada pelo comércio local.

A despeito da diversidade de condições das várias regiões geoeconômicas do país, foi aventada e finalmente adotada a idéia de fixação, a título de experiência, de uma alíquota única de 15%, para vigorar nos sistemas tributários de todas as Unidades da Federação (artigo 1º, inciso I, do Decreto-Lei nº 28, de 14 de novembro de 1966, artigo 4º do Ato Complementar nº 27 e artigo 6º do Ato Complementar nº 31, de 8 e 28 de dezembro de 1966, respectivamente).

Tudo leva a crer, porém, que os Estados pertencentes às diferentes regiões geoeconômicas do país acabarão por diversificar, mediante convênio multilateral, embora nos limites da lei federal, as alíquotas do imposto. A experiência da alíquota única de 15% dificilmente será mantida por todos os Estados. O clamor já existente é no sentido de elevá-la ao máximo permitido pela legislação federal. (FGV, 1967, p. 126).

O processo de degeneração da proposta do ICM pode ser dividido em quatro fases, definidas em função dos fatores políticos e econômicos que marcaram a opção pelas mudanças realizadas em cada uma delas. A primeira fase abrange o período de 1967 a 1979, e é marcada pelos anos iniciais de consolidação desse imposto e pelo forte crescimento da arrecadação decorrente da acelerada expansão da economia brasileira. A segunda fase estende-se de 1980 a 1989, compreendendo os anos de distensão política que antecederam o final do regime militar e os quatro primeiros anos do governo que assumiu o poder após a redemocratização.

O período de 1990 a 1994 marca a terceira fase da evolução do ICMS. Ele se destaca pela implementação das novas regras adotadas para a cobrança do imposto estadual, agora rebatizado de ICMS, e sua convivência com as altas taxas inflacionárias então predominantes. A fase atual, que iniciou em 1995, tem como marcos principais a estabilização monetária, a privatização dos antigos monopólios estatais e o acirramento da guerra fiscal.

Durante cada uma dessas fases, a arrecadação do ICM/ICMS, em porcentagem do PIB nacional, exibiu comportamentos distintos, conforme pode ser visto no Gráfico 2. Algumas explicações para essas diferenças são apresentadas em seguida.



1967-1979

A Constituição Federal de 1967 manteve as regras da Emenda Constitucional nº 18/65, com três modificações importantes. Estendeu ao Senado Federal a competência para, mediante resoluções, estabelecer também as alíquotas máximas do ICM aplicadas às operações internas, bem como às operações de exportação para o exterior, e reservou à Presidência da República a iniciativa de propor essas resoluções (art. 24, II, parágrafo 4º). Adicionalmente, o Ato Complementar nº 40, de 30 de dezembro de 1968, estabeleceu que as alíquotas desse imposto deveriam ser uniformes para todas as mercadorias nas operações internas, interestaduais e de exportação para o estrangeiro, mantendo a atribuição do Senado para fixar as alíquotas máximas para cada uma dessas operações.

É certo que a comissão reconhecia o fato de que a concentração da atividade produtiva na porção meridional do território brasileiro iria concentrar a arrecadação do imposto estadual, e, para isso, propôs a criação do Fundo de Participação dos Estados (FPE) na Receita Federal, para compensar as unidades cuja base econômica não fosse suficiente para gerar um nível adequado de receitas próprias.

No entanto, o rigor técnico não era compatível com o quadro de acentuadas rivalidades políticas e grandes disparidades econômicas regionais. Ademais, implicava perda de autonomia no campo tributário, que os estados recusavam-se a aceitar.

Os elementos considerados na definição da alíquota não são conhecidos. Em tese, a alíquota a ser aplicada, na substituição de um imposto cumulativo sobre vendas por outro não cumulativo, teria que levar em conta informações sobre a composição das cadeias produtivas, isto é, sobre o número de etapas percorridas até a comercialização do produto final, e do valor agregado em cada uma delas, o que implicava grande dificuldade, porque a substituição tratava de aplicar uma alíquota uniforme à diversidade de alíquotas do IVC aplicadas pelos estados. Como é provável que as informações disponíveis à época não fornecessem muita segurança para essa estimativa, a prudência recomendava arbitrar valores que evitassem problemas logo nos primeiros momentos de adoção dessa novidade²⁴.

Como já foi observado por Rezende (2009a), o receio dos estados, com respeito a prejuízos financeiros decorrentes da adoção do ICM, mostrou-se infundado. Impulsionada pela calibragem da alíquota e pela expansão da economia, a receita do ICM acusou um crescimento expressivo em todos os estados no primeiro ano em que o imposto foi implantado, com exceção do Amazonas, em que a alíquota do IVC, de 11%, era a mais alta do país. A receita total cresceu cerca de 60% em valores nominais, índice superado com folga no Nordeste (crescimento de 80%) e no Centro-Oeste (crescimento de 100%)²⁵.

²⁴ Uma regra de bolso poderia basear-se na hipótese de as mercadorias percorrerem, em média, três etapas até a venda final, o que, tendo em conta o padrão das alíquotas do IVC, levaria a uma alíquota de 15 a 18%.

²⁵ Com isso, a intenção de pôr cobro à competição fiscal entre os estados com a adoção do ICM não se materializou. Com a folga fiscal, a competição por atração de investimentos foi reativada.

A expansão da economia sustentou taxas elevadas de crescimento da arrecadação nos cinco anos seguintes. Em 1972, a receita total do ICM superava em mais de quatro vezes o valor arrecadado em 1967. Crescimento dessa ordem de magnitude foi registrado em todas as regiões, com o Centro-Oeste e o Sul acusando índices um pouco maiores, e o Norte recuperando-se das perdas iniciais registradas pelo Estado do Amazonas. No sentido oposto, o Nordeste registrou um crescimento um pouco abaixo da média, o que fez sua participação na receita total recuar 1,5 ponto percentual nesse período (de 10,3%, em 1967, para 8,9%, em 1972).

Apesar dos enormes ganhos registrados por todos os estados, a perda de posição relativa do Nordeste no bolo do ICM, nos primeiros anos de implantação do novo imposto, deflagrou um intenso debate centrado no prejuízo que o novo imposto estava trazendo para as regiões menos desenvolvidas, pondo em lados opostos representantes de estados do Nordeste e dos estados do Sudeste, e à frente o Estado de São Paulo.

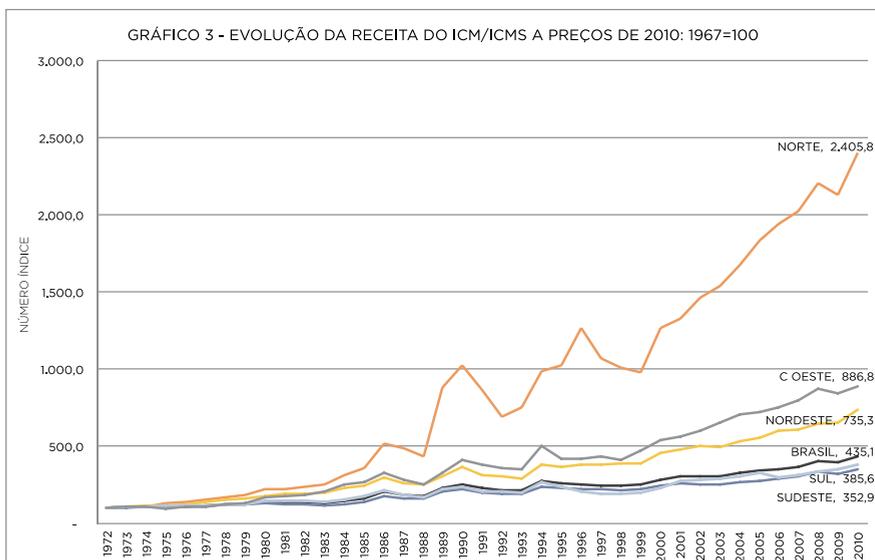
O cerne da argumentação repousava no critério adotado para a tributação das operações interestaduais. A aplicação de uma alíquota única de 15% nessas operações, adotada inicialmente, significava que a maior parte da receita oriunda das vendas para outros estados ficava com o estado produtor, o que, ao fim e ao cabo, implicava uma transferência de renda dos consumidores dos estados mais pobres para os estados mais desenvolvidos. A solução para esse problema, diziam os representantes do Nordeste, era reduzir à metade a alíquota interestadual.

A temperatura do conflito regional aumentou com a edição, pelo Governo Federal, do Decreto-Lei nº 406, em 1968, que determinou a não incidência do ICM na exportação de produtos industrializados, elevando, no mesmo ato, para 17% a alíquota do ICM aplicada às operações internas nos estados das regiões Sul e Sudeste. Embora mantivesse em 15% a alíquota aplicada nessas regiões às operações interestaduais, essa medida adicionou mais combustível para aquecer o conflito regional.

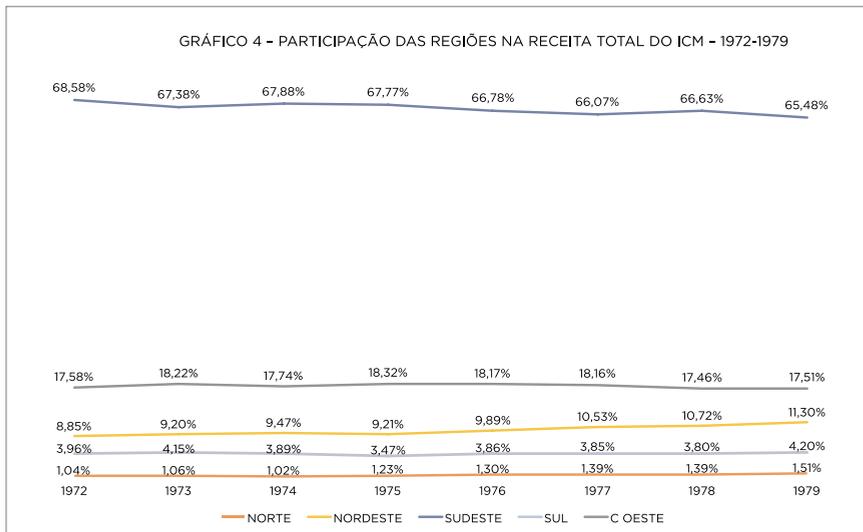
Novas medidas paliativas foram sendo adotadas desde então, marcando a opção por mudanças pontuais para lidar com problemas na área da tributação estadual, que predominou em toda a história do ICM e que vige até os nossos dias.

A dança das alíquotas foi embalada pelo conflito regional e pelo desempenho da economia. Na década de 1970, o bom desempenho da economia permitiu que, em duas rodadas sucessivas, o Senado Federal promovesse a redução gradual, de meio ponto percentual ao ano, das alíquotas internas do ICM. A primeira (Resolução 65/70) fez com que as alíquotas internas caíssem para 16% no Norte e Nordeste e 15% nas demais regiões, em 1974. Na segunda (Resolução 58/73) essas alíquotas baixaram para 15% e 14%, respectivamente. Para preservar a diferença em favor das regiões menos desenvolvidas, as alíquotas interestaduais caíram para 12% na primeira rodada e para 11% na rodada seguinte, tendo a alíquota aplicada às exportações sido fixada em 13%.

Com a forte expansão da economia, a arrecadação do ICM pode suportar a redução das alíquotas e sustentar o crescimento real da receita, embora a um ritmo menor do que o obtido nos momentos iniciais. O total arrecadado como proporção do PIB registrou uma perda expressiva, conforme mostrou o Gráfico 1. Mas, a preços de 2010, a receita total continuou subindo de tal forma que, no final da década de 1970, o total arrecadado em todo o país era bem maior do que o obtido no primeiro ano de vigência desse imposto. Note que, nesse período, o comportamento da arrecadação era semelhante em todas as regiões, mas, a partir do início dos anos 1980, as regiões menos desenvolvidas foram abrindo vantagem à medida que crescia a diferença nas alíquotas interestaduais (Gráfico 3).



A redução das alíquotas interestaduais contribuiu para que a receita das regiões menos desenvolvidas crescesse a um ritmo mais acelerado, o que permitiu reduzir em três pontos percentuais a participação do Sudeste na arrecadação total no final da década de 1970 (Gráfico 4). Contudo, este fato não impediu que a competição fiscal, que havia sido retomada logo após a mudança do imposto estadual, a despeito da intenção de que a reforma pusesse cobro a essa prática, continuasse se expandindo²⁶.



Num esforço de coibir a competição entre os estados para atrair atividades produtivas, com base na concessão de benefícios fiscais, o Governo Federal patrocinou a edição da Lei Complementar nº 24/75, que estabeleceu a obrigatoriedade de realização de convênios entre os estados para a concessão de qualquer espécie de benefício fiscal com base no então ICM, entre elas:

²⁶ Conforme mencionado em estudo anterior, cinco anos apenas após a vigência do ICM, os incentivos fiscais já alcançavam valores expressivos, representando cerca de 10% da receita do Estado de Pernambuco, em 1972 (REZENDE, 2009a).

- a) isenção;
- b) redução da base de cálculo;
- c) devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;
- d) concessão de créditos presumidos;
- e) quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; e
- f) prorrogações e extensões das isenções vigentes nesta data.

Estabeleceu, ainda, que os convênios fossem celebrados em reuniões presididas por representantes do Governo Federal, e para as quais tivessem sido convocados representantes de todos os estados e do Distrito Federal. A presença de representantes da maioria das unidades da Federação seria condição para a realização dessas reuniões, ficando estabelecido que a concessão de benefícios dependeria sempre de decisão unânime dos estados representados, e que sua revogação, total ou parcial, dependeria da aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

A rigor, o ato legal suprarreferido não tratava da criação de um colegial tal como temos hoje em dia. O objeto desse ato era bem específico: criar uma regra que cerceasse a autonomia dos estados para conceder incentivos a contribuintes do imposto estadual. De acordo com o disposto na Lei Complementar nº 24/75, as isenções do ICM, bem como de outros benefícios que implicassem redução do ônus tributário, passavam a depender da aprovação, por unanimidade, de todos os estados brasileiros, em reuniões convocadas e presididas pelo Governo Federal²⁷.

Embora a Lei Complementar nº 24/75 não exigisse a presença de representantes de todos os estados para a realização das reuniões, um convênio nelas aprovado só seria válido após ser ratificado, formal ou tacitamente, por todos os entes da Federação.

²⁷ A Lei Complementar nº 24/75 não menciona a existência de um conselho. Por iniciativa do Governo Federal, os representantes dos estados seriam convocados por ele para deliberar sobre a concessão ou revogação de benefícios fiscais.

A não observância do disposto nos convênios implicaria anulação do benefício, com a conseqüente ineficácia do crédito fiscal e a exigibilidade do imposto, bem como a possibilidade de o Tribunal de Contas da União arguir a presunção de irregularidade das contas do estado correspondentes ao mesmo exercício e de ser suspenso o pagamento das quotas do FPE.

Então, como agora a interrupção da competição fiscal gerava pressões por garantias de usufruto dos benefícios concedidos anteriormente. Assim, a Lei Complementar nº 24/75 determinou a manutenção de benefícios que estavam amparados em leis federais, ou em convênios nacionais ou regionais, e estabeleceu que todos os demais estariam revogados, caso não fossem convalidados por meio do primeiro convênio a ser firmado nos seus termos, a ser celebrado no prazo de noventa dias a contar da data de sua publicação²⁸. Para essa convalidação, a lei estipulou o quorum de dois terços dos representantes para aprovação e o mesmo quorum para ratificação.

Com a recuperação da autonomia para instituir e legislar os impostos de sua competência, em decorrência da reforma promovida pela Constituição de 1988, a disciplina imposta pela Lei Complementar nº 24/75 começou a ser arranhada. Embora as mesmas regras tivessem sido formalmente preservadas, a mão de ferro que conduzia o funcionamento do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) foi amputada. O Governo federal continuou exercendo a presidência do órgão, mas sem condições efetivas para dirimir conflitos e conduzir o processo decisório. A manutenção da presidência desse órgão, nas mãos do Governo Federal, revelava mais a impossibilidade de os estados entenderem-se a respeito de um novo formato para esse colegiado do que uma disposição coletiva de conceder ao Governo Federal o papel de moderador das discussões e de árbitro das divergências.

Esse entendimento está implícito na forma como o regimento do Confaz, na versão aprovada em 1997, define sua organização. De acordo com esse regimento, o Confaz é constituído por um representante de cada estado e do Distrito Federal (os respectivos secretários de Fazenda) e um representante do Governo Federal (o ministro da Fazenda). O regimento não estabelece a quem compete presidir o colegiado, embora mencione, em alguns de seus

²⁸ Excetuados os benefícios concedidos por prazo certo ou em função de determinadas condições que já tenham sido incorporadas ao patrimônio jurídico do contribuinte.

dispositivos, que cabe ao presidente, não mais exclusivamente como antes²⁹, convocar reuniões ordinárias e extraordinárias, e que as reuniões do conselho serão presididas pelo ministro da Fazenda ou seu representante. Dá-se a entender, portanto, que a presença do Governo Federal é importante para preservar a instituição, mas não para fazê-la funcionar como esperado.

De fato, o regimento em vigor extrapola as atribuições que a Lei Complementar nº 24/75 havia previsto para regular a concessão de incentivos fiscais pelos estados. De acordo com esse regimento, o Confaz assume formalmente a finalidade de promover a harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos estados, bem como de colaborar com o Governo Federal em matérias relativas à dívida pública e instituições financeiras estaduais³⁰. Na prática, entretanto, a atuação dos estados não tem se pautado pela busca da harmonização. Distintos procedimentos para reconhecer os créditos tributários gerados em decorrência de exportações, diversidade de regimes aplicados à cobrança do imposto, e, sobretudo, a proliferação de benefícios à margem das regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 24/75, revelam a incapacidade do Confaz para alcançar seus objetivos e substituir o antagonismo reinante pelo fortalecimento da coesão federativa.

Na verdade, a questão é mais profunda e extrapola a capacidade do Confaz de lidar com ela. Desde a formação da Federação brasileira, a questão regional esteve no centro dos debates sobre os conflitos entre as unidades federadas, conflitos esses de difícil solução na ausência de uma estratégia de desenvolvimento regional conduzida pelo Governo Federal. Como veremos adiante, a dimensão desses conflitos cresce quando as condições econômicas ampliam as oportunidades de investimento e ganha novos contornos após a abertura da economia e o avanço de novas tecnologias aplicadas ao processo produtivo. Sem políticas especialmente desenhadas para tratar dessas questões, a realidade política sobrepõe-se aos ditames legais, e a dificuldade de fazer valer o disposto nas leis dá espaço para que as limitações nelas contidas sejam contornadas. A política da competição fiscal precisa atender a legítimas preocupações das lideranças políticas dos estados menos desenvolvidos com o atendimento das demandas por geração de empregos urbanos, que crescem com o processo de urbanização da população.

²⁹ As reuniões podem também ser convocadas por um terço, pelo menos, dos membros do colegiado.

³⁰ A colaboração entre as Fazendas Públicas dos entes federados para fins de fiscalização dos respectivos tributos está prevista no Código Tributário Nacional (art. 199).

1980-1989

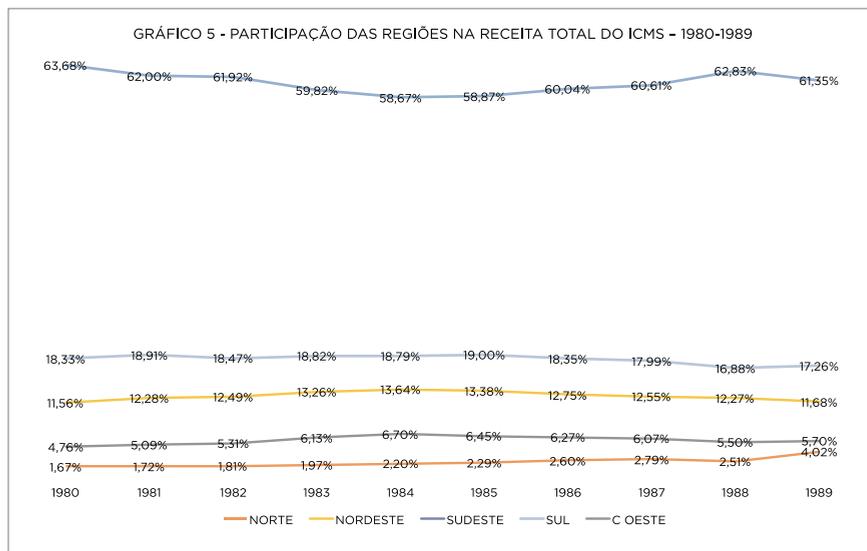
O advento da crise econômica que se estendeu por praticamente toda a década de 1980, com forte repercussão na receita dos estados industrializados, reativou o conflito federativo, levando a tentativas de unificar em 16% a alíquota interestadual por meio de uma resolução do Senado, ainda em novembro de 1979, mas a reação a essa tentativa provocou uma nova mudança. Mediante a Resolução nº 7, de 22 de abril de 1980, o Senado Federal não só manteve em 11% a alíquota interestadual, como implantou o regime de alíquotas diferenciadas para essas operações em função da origem e destino das mercadorias, que prevalece até hoje. Conforme o disposto nessa resolução, as alíquotas aplicadas às saídas de mercadorias do Sul e do Sudeste para as demais regiões cairiam para 10% em 1980, 9,5% em 1981 e 9% a partir de 1982. Essa mesma resolução atribuiu ao Estado do Espírito Santo o mesmo tratamento dispensado aos estados do Norte e do Nordeste³¹.

Aberto o caminho, novas resoluções ampliaram a diferença das alíquotas interestaduais aplicadas ao comércio interestadual. Em 1983, a alíquota aplicada à saída de mercadorias com destino ao Sul e ao Sudeste foi aumentada para 12%, nível que foi mantido pela Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989, que reduziu para 7% a alíquota aplicada à saída de mercadorias dessas regiões para as demais, com vigência a partir de 1990³².

O efeito da redução das alíquotas interestaduais no comportamento da arrecadação regional do ICM pode ser visto no Gráfico 5. A participação do Sudeste na arrecadação total baixou para o patamar de 60%, e, mesmo com a leve recuperação, fechou a década em um nível bem abaixo do verificado no final da década anterior.

³¹ Segundo testemunha ocular, a extensão dessa vantagem ao Espírito Santo foi necessária para obter a adesão dos senadores desse estado à mudança pleiteada. Outro depoimento de observador privilegiado menciona que os estados do Sul e Sudeste (exceto o Espírito Santo) juntaram-se para defender a proposta de adotar uma alíquota interestadual reduzida apenas para as operações inter-regionais, o que, em princípio, atenderia aos interesses dos chamados estados consumidores. Essa proposta, todavia, foi modificada no Senado, que adotou alíquotas diferentes conforme o sentido do comércio inter-regional, como conhecemos hoje em dia.

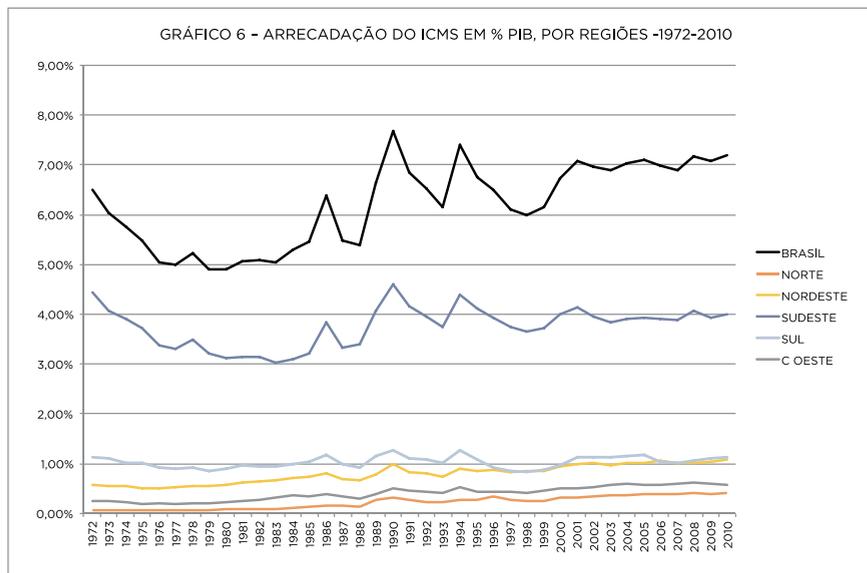
³² A folgada maioria da bancada das regiões menos desenvolvidas no Senado facilitou a aprovação dessa medida.



As mudanças efetuadas ao longo da década de 1980 refletem a transformação no cenário político decorrente do processo de transição para a democracia no último período do regime militar, que culminou com as eleições de 1984. Não por acaso, a quebra do princípio de alíquotas interestaduais uniformes, defendido pela Comissão da Reforma de 1965, só veio a ocorrer em 1980, quando a demanda das regiões menos desenvolvidas encontrou ambiente mais favorável para ser atendida. E a ampliação dessa vantagem ocorreu em 1989, já na vigência do primeiro mandato pós-redemocratização.

O descompasso entre a nova ordem política e a situação econômica marcou a dança das alíquotas da década de 1980. A crise econômica que se instalou no início dessa década perdurou por toda ela, salvo alguns momentos de curta euforia, como o registrado por ocasião do Plano Cruzado, em 1986. Em decorrência, a arrecadação do ICM manteve-se, na primeira metade da década, em torno do nível de 5% do PIB, não conseguindo sustentar os ganhos obtidos em 1986. Em 1988, quando os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte convergiam para o final, já havia recuado para perto desse nível (Gráfico 6), reforçando a demanda dos estados por ampliação da base desse imposto.

Note que a queda registrada para a relação ICM/PIB, até 1983, deve-se quase exclusivamente ao comportamento da região Sudeste. O Nordeste e o Centro-Oeste mantiveram uma trajetória ascendente no período.



A ampliação da diferença das alíquotas aplicadas ao comércio inter-regional, em 1983, permitiu que a arrecadação do ICM nas regiões menos desenvolvidas, em porcentagem do PIB nacional, aumentasse continuamente ao longo de todo o período, enquanto a participação do Sudeste e do Sul só se estabilizou a partir de 2002.

Afora a dança das alíquotas, nenhuma mudança de vulto ocorreu nas regras nacionais durante os primeiros vinte e um anos de vigência do ICM, o que não impediu, todavia, que proliferassem algumas práticas administrativas que contrariavam o intento original de um imposto nacional, como, por exemplo, a redução da base de cálculo para apuração do imposto devido. De outra parte, as elevadas taxas de inflação registradas durante toda a década de 1980 amplificaram o efeito da retração econômica na arrecadação estadual, que já vinha caindo desde o final dos anos 1970, especialmente nas regiões Sul e Sudeste³³.

³³ Após a reforma de 1988, a regulamentação do ICMS previu a redução do prazo de recolhimento do imposto para reduzir o efeito da corrosão inflacionária na arrecadação, mas a efetiva adoção dessa medida dependia da iniciativa de cada estado. Segundo informações colhidas junto a especialistas da área, no Paraná, essa providência só veio a ser adotada em 1994, pouco antes, portanto, da adoção do Plano Real. Em São Paulo, a previsão de transformação dos débitos em Unidade Fiscal do Estado de São Paulo (Ufesp) foi adotada em 1989, mas a apuração dos débitos a cada dez dias só veio a ocorrer a partir de 1994.

Em virtude da crise que abalou a economia brasileira durante toda a década de oitenta do século passado, intenções de investimento foram canceladas, ou adiadas, contribuindo para desmontar o cenário que propiciou o crescimento da guerra fiscal na primeira metade da década anterior. Nesse ambiente, a disposição para enfrentar mudanças na Lei Complementar nº 24/75 ou buscar artifícios para contornar suas limitações arrefeceu, mesmo na fase de distensão política e nos primeiros anos que sucederam à redemocratização. No entanto, o prolongado jejum imposto pela lei e mantido pela ausência de condições favoráveis aguçou o apetite pela competição quando condições mais favoráveis foram estabelecidas.

1989-1995

Os efeitos da longa crise econômica sobre a arrecadação estadual desaguaram nos debates sobre a reforma do capítulo tributário durante o processo de elaboração da nova Constituição. Com a inesperada morte do presidente eleito, Tancredo Neves, o anteprojeto de revisão constitucional preparado por uma comissão chefiada por Afonso Arinos foi posto de lado e o processo de elaboração da nova Carta seguiu um procedimento totalmente diferente.

A criação pelo Governo Federal da Comissão da Reforma Tributária e Descentralização Administrativo-Financeira (Cretad), no âmbito do Ministério do Planejamento, com a responsabilidade de estudar o regime tributário e elaborar sugestões para a revisão dos impostos e do sistema de transferências, marcou o intento de oferecer subsídios aos trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte nessa matéria, mas quase nada do que foi proposto por ela foi aproveitado, e o que foi aproveitado, sem atentar para o conjunto, acabou contribuindo para gerar distorções do ponto de vista econômico, regional, federativo e social³⁴.

No tocante ao imposto estadual, a análise dessa comissão atacava o que era visto como problema central do ICM: a prevalência de um regime misto de tributação do comércio interestadual, que, embora fosse um vício de origem, ganhou nova dimensão com as medidas pontuais que foram adotadas no período precedente. A solução, acatada pela maioria dos especialistas na

³⁴ Para uma análise dessas distorções, consultar Rezende, Oliveira e Araújo (2007) e, também, Rezende (2009b).

área, era adotar o princípio do destino na aplicação desse imposto, de modo que ele incidisse sobre o consumo e não sobre a produção, o que, além de corrigir sua ineficiência econômica, traria ganhos para o equilíbrio federativo, pois a repartição do consumo é menos concentrada do que a repartição da produção³⁵.

Note-se que a preferência por um imposto que tributasse o consumo foi manifestada na época em que o ICM foi criado, mas reconhecia-se que as condições da época não recomendavam sua adoção naquele momento. Para contornar as críticas de que a adoção do princípio de destino poderia abrir espaço à sonegação, dadas as dificuldades de controle e fiscalização, o trabalho da Cretad propunha a adoção de um método engenhoso que buscava afastar esse risco (VARSANO, 1987). Propunha, ainda, que o imposto estadual incorporasse os serviços à sua base, de novo visando a adaptar o sistema tributário a uma nova realidade econômica, em que os serviços já passavam a ocupar um espaço importante na composição do produto nacional. Para compensar a perda que os municípios sofreriam, essa incorporação seria acompanhada do aumento para 25% na parcela da arrecadação desse imposto repartida com os municípios.

A adoção do princípio do destino permitiria que a limitação da autonomia dos estados, com respeito à definição das alíquotas desse imposto, pudesse ser relaxada, pois, se o imposto passasse a incidir sobre o consumo um aumento nas alíquotas, promovido por um determinado estado, afetaria apenas seus residentes, e, portanto, estaria sujeito ao controle político dos seus cidadãos.

Porém, como sói acontecer, propostas que só fazem sentido se adotadas conjuntamente levam a resultados desastrosos quando apenas uma delas é acatada. No caso, os estados apoiaram a concessão de autonomia para definir as alíquotas internas do ICMS, mas rejeitaram a recomendação de que isso fosse feito juntamente com a transição para o destino. Simultaneamente com a ampliação da base tributária do imposto estadual, essa decisão contribuiu para ampliar as distorções desse imposto e para acirrar os conflitos federativos.

³⁵ As propostas da Cretad foram divulgadas em uma coleção de textos publicados pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), em 1987 (REZENDE, 1987). Para um resumo dessas propostas, ver Rezende, Oliveira e Araújo (2007).

Nos primeiros anos que se seguiram à mudança promovida pela Constituição de 1988, as oscilações na receita do novo imposto refletiram a instabilidade da conjuntura econômica e política da época. Com a regulamentação dos dispositivos constitucionais, concluída em 1989, a receita do ICMS reagiu positivamente no ano seguinte, mas não conseguiu sustentar a recuperação, recuando, em 1993, para um patamar próximo ao alcançado em 1989 (Gráfico 6).

A possibilidade de os estados legislares sobre as alíquotas internas do ICMS, mantido o regime misto origem-destino aplicado à cobrança desse imposto, agravou o problema da tributação do comércio interestadual. Ademais, as novas regras aplicadas à tributação do comércio interestadual contribuíram para ampliar as possibilidades de evasão mediante o estímulo a práticas fraudulentas de simulação de venda de mercadorias para estados em que as alíquotas aplicadas a operações interestaduais eram reduzidas, estimulando a prática que ficou conhecida como passeio da nota fiscal. Em outros casos, a diferença nas alíquotas aplicadas a operações interestaduais passou a estimular o deslocamento de centros de comercialização para regiões mais distantes dos centros consumidores, agregando ineficiência à tributação³⁶.

Mais grave ainda foi a adoção de artifícios para contornar as proibições à concessão de incentivos determinadas pela citada Lei Complementar nº 24/75. Um dos artifícios mais utilizados adotou a forma de financiamento do pagamento do imposto, que predominou quando os índices de inflação eram elevados. Em resumo, a operação resumia-se a registrar contabilmente o imposto devido por uma empresa, que se instalou no estado em função do benefício, e conceder um financiamento a prazos longos e juros subsidiados com base em um fundo administrado por instituições financeiras estaduais, o que, na prática, consistia em zerar o imposto devido³⁷.

³⁶ Sem ferir a legislação, a diferença nas alíquotas interestaduais propicia um ganho significativo para as empresas nos estados das regiões menos desenvolvidas, pois o produto adquirido no Sul/Sudeste com alíquota de 7% retorna para venda a consumidores desses estados com uma alíquota de 12%. Em uma operação que marcou época, o governo do Distrito Federal fez um acordo com o Grupo Martins para repartir os ganhos de cinco pontos percentuais decorrentes da diferença nas alíquotas.

³⁷ Com a estabilização monetária, modalidades antigas de reduzir o imposto, como a dilação do prazo de pagamento, bem como novas formas, foram adotadas. Entre essas, o crédito presumido, ou outorgado, e o desconto quase integral para pagamento do imposto antes de um prazo artificialmente estendido para a sua realização.

Como o débito do imposto era registrado pelo contribuinte remetente, o contribuinte adquirente passava a ter o direito de utilizar esse crédito por ocasião da comercialização do produto no estado de destino, que, assim, arcaava com o ônus de ter que abrir mão de uma receita em razão de um imposto que, na prática, não chegou a ser pago em outro estado. Em decorrência, o estado consumidor passava a financiar a produção gerada em outro estado, alimentando o conflito federativo. Outras práticas adotadas ao arrepio da legislação, como a figura do crédito presumido, que é largamente aplicada até hoje, geraram efeitos semelhantes.

O contencioso entre os estados foi crescendo à medida que eles buscavam novos meios para ocupar o vácuo deixado pela omissão do Governo Federal com respeito à aplicação de políticas voltadas para a redução das disparidades regionais. Distintas modalidades de redução da alíquota efetiva praticada internamente, com base em regras nem sempre transparentes, tornaram praticamente impossível desvendar a natureza e a magnitude dos benefícios concedidos. Em decorrência, as reuniões do Confaz foram se transformando em um palco para reclamações e disputas entre os estados, retirando desse órgão qualquer condição de atenuar conflitos e promover a harmonização da política tributária estadual.

Durante a primeira metade dos anos 1990, a situação econômica evitou que o conflito crescesse devido à queda na demanda por investimentos. De outra parte, a prática usual de segurar o preço das tarifas dos serviços públicos produzidos pelas empresas estatais também evitou que a arrecadação do ICMS se beneficiasse da ampliação de sua base, o que, com o impacto da política de manutenção de juros elevados nos orçamentos estaduais, limitou o espaço para a ampliação desmesurada dos benefícios fiscais.

O ponto de inflexão na longa trajetória de declínio na arrecadação do ICMS ocorreu em 1994, em decorrência do impacto da privatização e da disseminação de alíquotas de 25% aplicadas aos novos setores incorporados à base do imposto estadual, bem como da expansão de regimes simplificados de arrecadação para reduzir as brechas que contribuíam para a evasão da receita.

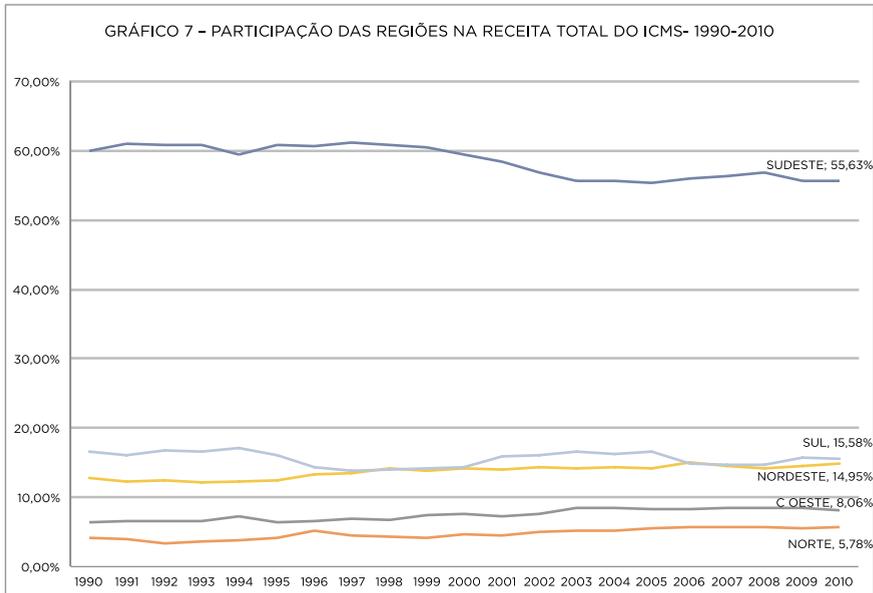
1995-2010

Os últimos quinze anos marcaram um novo período na história do ICMS. Os principais fatos que contribuíram para que o comportamento do ICMS desviasse dos períodos anteriores foram os seguintes (sem ordem de importância):

- a) a privatização das estatais do ramo de energia e telecomunicações, e a adoção de novas regras para o setor de combustíveis;
- b) a aprovação da Lei Complementar nº 87/96, conhecida como Lei Kandir;
- c) a adoção do Plano Real e da nova política de estabilização monetária; e
- d) a reativação, embora a ritmos instáveis e intermitentes, da economia.

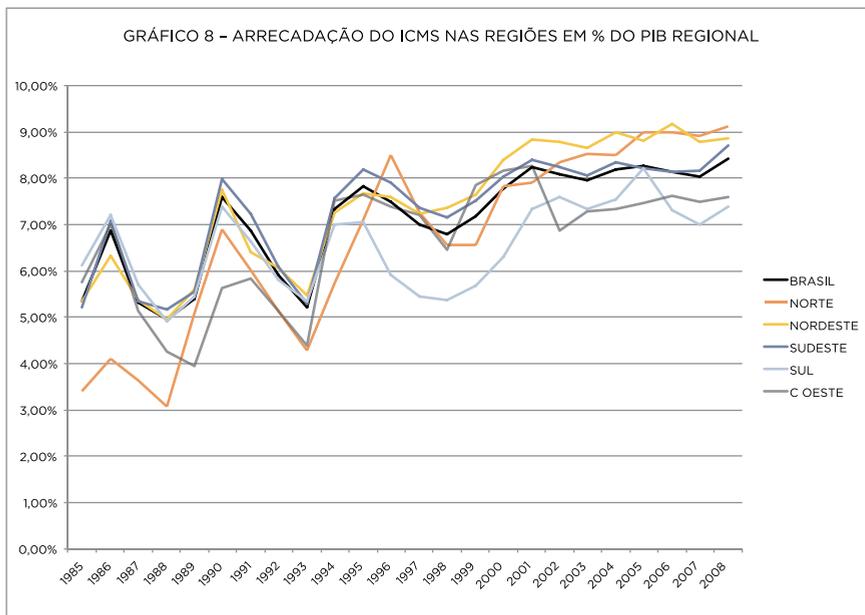
O impacto da privatização dos serviços públicos potencializou o efeito das elevadas alíquotas do ICMS aplicadas a esses setores, o que, com o crescimento das tarifas acima da inflação, permitiu que, em apenas dois anos (1994 e 1995), as receitas estaduais recuperassem todas as perdas acumuladas nas duas décadas anteriores, recuando novamente com a crise do final da década de 1990, para retornar ao patamar de 7% do PIB, registrado nos momentos iniciais de criação do ICMS, a partir de 2002 (Gráfico 6).

Note que, ao longo desse período, as regiões menos desenvolvidas acusaram um aumento de cerca de dois pontos percentuais cada uma na participação na receita total do ICMS, acompanhando a perda de posição relativa do Sul e do Sudeste (Gráfico 7).



Duas consequências importantes desse processo foram o espaço para a ampliação dos benefícios fiscais e a progressiva concentração da arrecadação desse imposto nos setores de alta produtividade fiscal. No primeiro caso, a ampliação da receita permitiu que os estados ampliassem as armas da guerra fiscal, que se estendeu ao comércio, e, mais recentemente, às importações³⁸. No segundo, a receita estadual foi se distanciando do PIB estadual, de tal modo que as diferenças da base econômica não se reproduziram em diferenças nas bases tributárias, com a receita do ICMS em proporção dos PIBs regionais convergindo para índices próximos (Gráfico 8).

³⁸ Adicionalmente, permitiu também que os estados extraíssem vantagens políticas com a redução a 7% da alíquota aplicada a uma cesta básica de consumo das famílias brasileiras.



Em grande parte, o distanciamento da receita do ICMS dos PIBs estaduais reflete a concentração da receita dos estados nas chamadas *blue chips* (energia, combustíveis e telecomunicações) e a expansão de mecanismos simplificados para a cobrança do ICMS de micro e pequenas empresas, que, embora gere receitas pouco expressivas em termos nacionais, ganha espaço em unidades da Federação menos desenvolvidas. Adicionalmente, a despeito de o ICMS só incidir diretamente sobre serviços de telecomunicações e de transporte interestadual e intermunicipal³⁹, estando os demais serviços de qualquer natureza no campo tributário dos municípios, na prática, todos os

³⁹ No caso do transporte, o ICMS incide sobre o transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores.

serviços utilizados na produção de manufaturas estão sendo tributados, pois não geram créditos de ICMS⁴⁰. Esse efeito é maior nos setores intensivos em energia, combustíveis e telecomunicações, devido às alíquotas extremamente elevadas aplicadas a esses setores e ao uso generalizado desses insumos em praticamente todo o ciclo de produção e comercialização de mercadorias e serviços⁴¹.

A edição da Lei Complementar nº 87/96, conhecida como Lei Kandir, também marcou a trajetória do ICMS nesse período. A Constituição de 1988 manteve a desoneração da exportação de produtos industrializados adotada em 1968, mas, no caso dos produtos enquadrados na categoria dos semielaborados, a isenção dependia de eles não estarem incluídos na lista dos que não poderiam gozar desse benefício, definida em lei complementar. Ademais, a exportação de produtos primários permaneceu sujeita ao ICMS, o que, além de ser fonte de distorções, ocasionava conflitos gerados por dificuldades de distinguir com clareza essas duas espécies de produto⁴².

A Lei Kandir buscou corrigir esse problema⁴³. Como vimos, a não incidência do imposto estadual nas exportações para o exterior estava contemplada na proposta original da Comissão da Reforma de 1965, não tendo sido aprovada à época em virtude da resistência dos estados. A Constituição de 1988 deu um passo a mais nessa direção, mas não completou o caminho. No plano constitucional, o assunto foi resolvido pela Emenda Constitucional nº 42/03, mas, na prática, a plena desoneração das exportações continua limitada pelas dificuldades que o exportador enfrenta para aproveitar os créditos acumulados nas operações que antecedem a venda para o exterior.

⁴⁰ Indiretamente, todos os serviços que não estejam relacionados na lista dos que são tributados pelos municípios engrossam a receita do ICMS, em decorrência da norma constitucional, que estabelece que o ICMS incidirá sobre o valor total da operação quando as mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios.

⁴¹ Dessa forma, as expectativas usuais quanto a substanciais ganhos de arrecadação, que poderiam resultar da tributação conjunta de todas as mercadorias e serviços, podem ser infundadas, mas os ganhos, do ponto de vista da eficiência econômica da tributação e da contribuição para o crescimento econômico, devem mais do que compensar pequenos ganhos financeiros no médio prazo.

⁴² A não incidência nas exportações poderia ser estendida a serviços e a outros produtos não explicitamente previstos no texto constitucional por meio de uma lei complementar.

⁴³ A Lei Kandir determinou a plena desoneração das exportações, eliminando conflitos decorrentes do fato de que cabia ao Confaz definir as regras para o caso dos produtos semielaborados.

Os impactos mais importantes da Lei Kandir foram econômicos e federativos. O impacto na receita estadual não deixou de ser significativo, embora tenha afetado em maior grau alguns estados com forte base agrícola e mineral voltada para a exportação⁴⁴. No campo econômico, a combinação de não incidência nas vendas para o exterior e incidência nas vendas interestaduais desarticulou importantes cadeias produtivas e contribuiu para reduzir o valor adicionado na exportação de produtos oriundos da exploração dos recursos naturais. No campo federativo, a medida alimentou o conflito entre os estados, tanto pelo incentivo que proporcionou ao deslocamento da atividade de processamento de produtos naturais para junto da atividade agropecuária (quando não se deslocou para o exterior), quanto pelo desgaste que provocou nas relações dos estados com o Governo Federal em relação a compensações pelas perdas de arrecadação sofridas pelos estados, acirrando o clima de desconfiança que impede acordos em torno de reformas na tributação.

Outra medida importante promovida pela Lei Kandir foi a concessão de créditos na aquisição de bens de capital e de bens de uso e consumo, corrigindo uma inadequação que remontava à origem do imposto. No entanto, o efetivo aproveitamento dos créditos de ICMS gerados nas compras de equipamentos e demais bens incorporados ao ativo permanente sofre as limitações decorrentes da concentração da produção desses bens nos estados mais desenvolvidos, pois quem tem que conceder o crédito é o estado adquirente desses bens. A Lei Complementar nº 012/00 estabeleceu o aproveitamento em quarenta e oito parcelas mensais desses créditos, mas a aplicação dessa regra ainda está sujeita a normas próprias adotadas pelos estados de destino, para apoiar ou incentivar a produção local ou a importação⁴⁵. De outra parte, a determinação de conceder crédito aos bens de uso e consumo foi sendo sucessivamente postergada⁴⁶.

⁴⁴ Para o conjunto dos estados, o montante das desonerações de exportações de produtos agrícolas e semielaborados, assim como de bens de capital incorporados ao ativo imobilizado, situou-se na casa de 10% do total arrecadado, segundo estimativas da Secretaria da Fazenda do Estado do Mato Grosso do Sul apresentadas em seminário do Confaz.

⁴⁵ Alguns estados estariam concedendo crédito imediato, ou adotando o diferimento associado ao débito do ICMS em 48 parcelas, quando os bens fossem adquiridos no próprio estado ou importados do exterior.

⁴⁶ Além de diluir o crédito referente à aquisição de bens de capital, a Lei Complementar nº 102/00 também proibiu o crédito do ICMS na aquisição do serviço de comunicação, a não ser quando resultar em produto para exportação, e limitou o crédito de energia elétrica apenas ao diretamente consumido no processo industrial ou quando o seu consumo resultar em produto para exportação. A utilização desses créditos vem sendo postergada do mesmo modo que a dos bens destinados ao uso e consumo, tendo sido a última postergação processada pela Lei Complementar nº 138/10, que prorrogou a suspensão do seu uso até dezembro de 2019.

A Lei Kandir é um bom exemplo de não materialização dos benefícios esperados de uma medida positiva, em face de ela não ter sido acompanhada de medidas adicionais para evitar efeitos colaterais indesejáveis.

No plano econômico, o impacto da política de estabilização monetária nos estados originou-se da reviravolta na política tributária nacional decorrente das exigências de promoção do ajuste fiscal após a crise de 1998. Nesse ano, o Brasil enfrentou uma crise externa que conduziu a um forte programa de ajuste das contas públicas, que foi essencialmente apoiado na expansão da receita tributária da União. O recurso às contribuições sociais para acomodar as metas de geração dos superávits primários, exigidos desde então, reverteu a regra estabelecida em 1988, que reservava à competência exclusiva dos estados a tributação de combustíveis, energia elétrica e telecomunicações. Na sequência, outros tributos passaram também a incidir sobre esses setores, a exemplo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) aplicada à importação de combustíveis e de taxas criadas para financiar as agências reguladoras dos demais setores.

A consequência da reocupação desse espaço tributário pelo Governo Federal foi a adição de novos ônus a setores que fornecem insumos estratégicos para todo o setor produtivo, encarecendo o preço da produção e retirando competitividade da economia brasileira. De certa forma, os impactos dessa medida na receita estadual foram atenuados nos últimos anos, em face do crescimento da demanda mundial por *commodities* agrícolas e minerais e das enormes vantagens naturais que o Brasil detém nessas áreas. Mas é pouco provável que haja espaço para novos aumentos na carga tributária suportada por combustíveis, energia elétrica e comunicações⁴⁷. Ao contrário, o mais provável é que seja necessário reduzi-la, o que porá de novo em confronto os estados e o Governo Federal em torno da competição por tributar essas bases. Como a receita das contribuições sociais é vinculada aos setores sociais, o conflito não é apenas federativo, envolvendo atores fortemente mobilizados na defesa das garantias financeiras de direitos sociais assegurados na Constituição.

⁴⁷ Embora a exportação de *commodities* agrícolas e minerais não seja tributada, sua contribuição para o crescimento da economia brasileira no período recente repercutiu positivamente na receita estadual.

A ocupação do espaço tributário estadual em decorrência do acelerado crescimento das contribuições sociais não se limitou aos três setores mencionados. À medida que as alíquotas do PIS e da Cofins foram crescendo para acomodar o aumento das despesas da União e, ainda, gerar superávits primários elevados, a opção dos estados por concentrar a arrecadação em meia dúzia de produtos, em grande parte para sustentar a guerra fiscal, abriu espaço à invasão, pelo Governo Federal, do espaço tributário que era reservado ao ICMS, transferindo para o contribuinte o ônus resultante da multiplicação de incidências tributárias sobre o processo de produção e circulação de mercadorias e serviços.

O corolário dessas mudanças foi a perda de participação dos estados no bolo tributário nacional e a limitação que passaram a enfrentar para recuperar o espaço perdido. Conforme demonstrado em estudo anterior, a participação dos estados no bolo tributário nacional recuou três pontos percentuais entre o início da década 1990 e a primeira metade da década de 2000, em descompasso com o aumento da participação dos municípios e a recuperação das perdas que o Governo Federal havia sofrido nos momentos que se seguiram à reforma de 1988 (REZENDE; OLIVEIRA; ARAÚJO, 2007).

As manobras adotadas para sustentar a arrecadação estadual nos últimos quinze anos (concentração da receita em poucos setores e adoção de regimes especiais de tributação) foram apenas suficientes para manter a arrecadação do ICMS no patamar de 7% do PIB, que havia sido alcançado nos momentos iniciais de criação do ICM (Gráfico 2). Esgotadas as possibilidades de seguir ampliando o uso desses expedientes, sobressai a necessidade de rever a estratégia perseguida nesse período. Nessa revisão, é inevitável buscar respostas para a questão de ser possível recuperar o espaço que, tendo sido abandonado, foi sendo ocupado por tributos federais e pela crescente dificuldade em delimitar a fronteira que divide a competência para tributar mercadorias e serviços.

A saga do ICMS tem outro componente que precisa ser devidamente enfatizado. Refiro-me à importância que a administração desse imposto adquiriu para o exercício da política estadual. Como vimos, a história desse tributo sempre esteve intimamente associada a disparidades regionais e interestaduais, que foram sendo exacerbadas à medida que o Governo Federal deixou de exercer um papel ativo na promoção da redução dos desequilíbrios na Federação. Concomitantemente, o rápido processo de urbanização despejou nas cidades brasileiras um contingente numeroso de jovens em busca de trabalho e de melhores condições de vida, os quais, num contexto de abertura política e de fragmentação político-partidária, passaram a pressionar seus governantes e reivindicar medidas capazes de atender às suas necessidades.

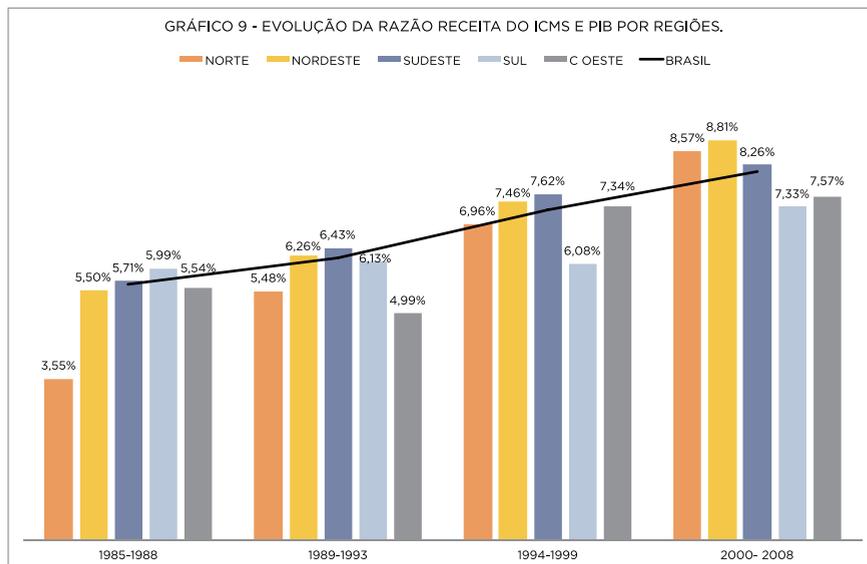
Com orçamentos enrijecidos e quase nenhum espaço para legislar sobre outros campos de políticas públicas, restou às lideranças estaduais o recurso ao instrumento sobre o qual dispõem de alguma autonomia para tomar decisões politicamente vantajosas, como a concessão de benefícios fiscais para atrair investimentos, e, assim, atender, ainda que parcialmente e ferindo dispositivos legais, às expectativas de seus cidadãos. Nesse contexto, qualquer proposta de alterar a situação vigente, que ignore o componente político que o ICMS foi assumindo, está fadada ao insucesso.

ITEM 3. A SITUAÇÃO ATUAL - QUAL É O FUTURO DO ICMS?

A desfiguração do modelo concebido originalmente levou a uma situação na qual a agenda dos debates sobre o ICMS está ficando cada vez mais complicada. Conforme vimos, ao longo dos anos, esse imposto foi perdendo todas as características de seu predecessor para tornar-se algo impossível de descrever, tantas são as formas utilizadas para arrecadar o imposto, as distorções econômicas que acarreta e as manobras aplicadas pelos estados para atrair atividades econômicas sem arcar com o ônus dessas práticas.

À medida que o ICMS foi se distanciando de sua imagem teórica, a receita por ele gerada desgarrou-se do valor adicionado pelas economias regionais. A concentração das bases tributárias em insumos básicos⁴⁸, a ampliação dos regimes especiais aplicados a pequenas empresas e a proliferação da prática da substituição tributária contribuíram para uma mistura pasteurizada que se distribui de forma mais ou menos homogênea pelo território nacional. Homogênea, bem entendido, em termos relativos, visto que a razão entre a receita de cada região e o respectivo PIB foi se aproximando, ignorando as enormes diferenças na estrutura produtiva regional e a diversidade de alíquotas existente (Gráfico 9).

⁴⁸ A utilização desses insumos no processo produtivo gera créditos do ICMS, mas nem todos os créditos conseguem ser aproveitados, em virtude das elevadas alíquotas incidentes sobre eles, da parcela incorporada a produtos exportados (que depende de seu aproveitamento), do que é utilizado na produção de serviços e do que é adquirido por empresas enquadradas em regimes simplificados de arrecadação.



Em decorrência, o impacto do ciclo econômico na receita dos estados é atenuado, com reflexos no dinamismo da arrecadação, que pode exibir melhor desempenho quando a economia desacelera (a variação do PIB, em 2009, foi negativa, mas a receita do ICMS manteve-se praticamente inalterada), mas gerar efeito oposto quando a economia entra em um ciclo expansivo. Nesse caso, a âncora tributária estadual, representada pelas *blue chips*, sustentaria a arrecadação em tempos difíceis, bem como poderia segurar o crescimento em períodos de bonança.

O comportamento do ICMS acompanha a erosão da base de incidência desse imposto decorrente da crescente importância dos serviços na renda nacional e do avanço de inovações tecnológicas nos campos do comércio, da indústria e das telecomunicações, que geram conflitos internos, como a disputa em torno da apropriação das receitas oriundas do comércio eletrônico, criando, ademais, a possibilidade de exportação de bases tributárias para outros países, vizinhos ou distantes, mediante a transferência de partes do processo produtivo e da prestação de serviços para o exterior.

A erosão provocada pela exportação de bases tributárias é estimulada pelo acirramento da guerra fiscal em um contexto de abertura da economia, da qual o exemplo mais recente é a concessão de incentivos à importação,

que, além da disputa federativa, tem sérias implicações macroeconômicas e sociais. Não há incentivo para atrair indústrias que tenham como objetivo a exportação, pois, além de não gerarem receita para os estados, aumentam o problema do aproveitamento dos créditos decorrentes dos insumos adquiridos internamente para gerar o produto exportado. Tampouco há interesse em consolidar cadeias produtivas nacionais, pois o estado exportador teria que honrar o crédito do imposto recolhido em outra parte do país. Melhor atrair montadoras de automóveis ou de aparelhos eletrônicos que tragam partes e componentes do exterior, acelerando o processo de desnacionalização de grande parte do parque produtivo brasileiro.

As implicações macroeconômicas vão além do que em si já é um problema grave, qual seja, a contribuição para a deterioração do saldo da balança comercial. Mantidas as regras e o comportamento atual, um saldo comercial negativo é benéfico para a receita estadual no curto prazo, mas, ao comprometer o crescimento da economia, é garantia de prejuízos à frente. Com outros aspectos desse tributo que comprometem a competitividade e o crescimento econômico, como a carga tributária sobre insumos básicos e a não desoneração integral de investimentos e exportações, a economia brasileira fica presa a uma armadilha do baixo crescimento. Essa armadilha manifesta-se sob a forma de inibição de investimentos e exportações, fazendo com que o crescimento do PIB dependa da expansão do consumo interno, que ainda tem que compensar o efeito negativo do aumento das importações. Sem a expansão dos investimentos, a capacidade produtiva não cresce a um ritmo suficiente para evitar que a expansão do consumo gere pressões inflacionárias. Com isso, os ciclos expansivos são curtos, pois a ameaça de a inflação sair de controle leva o governo a adotar medidas para esfriar a economia.

Nesse cenário, são grandes as dificuldades para promover mudanças pontuais que estão na pauta de uma reforma do ICMS, como a extinção da guerra fiscal e a desoneração integral dos investimentos e das exportações, pois seu impacto nas finanças estaduais não é facilmente absorvido sem uma boa dose de compensações a serem feitas pelo Governo Federal. E este é o ponto crítico. Como o impacto é diferenciado, os conflitos são grandes e a base para realização de estimativas confiáveis é precária⁴⁹; a tendência é que o

⁴⁹ Com o avanço do processo de implantação da nota fiscal eletrônica, o problema gerado pela precariedade de informações para realizar as mencionadas estimativas deve perder relevância.

tamanho da conta a ser apresentada pelos estados tome por base o valor mais elevado para evitar surpresas. Ademais, em face das desconfianças acumuladas em torno das compensações da Lei Kandir, a forma como as compensações seriam processadas é outro ponto sensível nas negociações.

Para sair da armadilha que encerra a negociação em torno de valores e procedimentos, é necessário alargar e alongar o foco dos debates. É importante que o debate em torno do ICMS ultrapasse os limites estreitos da questão fiscal, para incorporar as dimensões econômica, federativa e social a ele associadas. Como a possibilidade de novos aumentos nas alíquotas das *blue chips* é remota e a disputa pelo espaço tributário do ICMS cresce, a manutenção da participação dos estados no bolo tributário nacional nas próximas duas décadas está ameaçada.

Essa perspectiva é particularmente severa para as regiões menos desenvolvidas. Com a firmeza agora demonstrada pelo STF para pôr fim à concessão ilegal de benefícios fiscais e a intervenção do Ministério Público, que aponta para prejuízos sociais decorrentes da renúncia à cobrança de impostos, cresce a insegurança jurídica e cai, ou desaparece, a vontade de empresários aderirem a programas de incentivos para decidir sobre a localização de seus investimentos. Ademais, na hipótese de não haver condições para que os contratos assumidos no passado sejam sustentados nos termos em que foram ajustados, o risco de fechamento ou transferência de empreendimentos que se instalaram nessas regiões é real.

A perspectiva de que o Brasil fique aprisionado em uma armadilha tributária de baixo crescimento precisa ser absorvida pelas lideranças políticas nacionais. É claro que o problema não se resume ao ICMS, mas ele é o mais difícil de solucionar, pois envolve um forte contencioso federativo e é exatamente por essa característica que a discussão pontual de aspectos do ICMS tem muita dificuldade para prosperar.

Apesar das aparências, um acordo em torno da redução das alíquotas aplicadas às operações interestaduais está longe de ser alcançado. Proposições de reverter o que foi decidido em 1980, com a introdução do diferencial de alíquotas interestaduais em função da geografia do comércio interestadual, vão de encontro a interesses cristalizados ao longo de mais de duas décadas, que conduziram a uma situação em que o deslocamento da produção e do comércio atacadista, para além da linha que divide as regiões

Sul e Sudeste⁵⁰ das demais, consolidou um modelo de desenvolvimento regional orientado pela exportação para os principais centros consumidores do país, muitas vezes em detrimento dos interesses nacionais.

Nesse sentido, qualquer proposta de redução das alíquotas interestaduais que elimine o diferencial de 5% no comércio entre as regiões menos desenvolvidas e as demais parece ter pouca chance de prosperar, como indica a posição agora defendida pelos estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste de fixar em 2% a alíquota básica do ICMS no comércio interestadual, mantendo, todavia, uma alíquota de 7% para as saídas de mercadorias dessas regiões para as demais. Sem uma alternativa à vista, a opção é aferrar-se à situação reinante.

A redução de alíquotas interestaduais diminuiria o problema do acúmulo de créditos decorrente da aquisição de insumos e de bens de capital em outros estados, beneficiando as exportações e os investimentos nas regiões menos desenvolvidas, mas aumentaria o problema de acúmulo de créditos em estados mais desenvolvidos no caso de a produção estadual ser majoritariamente destinada à venda em outros estados, em razão da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais.

A defesa do diferencial de alíquotas no comércio inter-regional apoia-se em alguns argumentos econômica e politicamente importantes. Eliminada essa diferença, o incentivo que a barreira tributária hoje fornece para aproximar o processamento da produção agropecuária das regiões de expansão da fronteira agrícola reduz-se significativamente, podendo não ser suficiente para compensar os custos de logística e distribuição. Da mesma forma, crescerão as chances de realocização de atividades produtivas, se a perspectiva de redução dos benefícios fiscais não for acompanhada de medidas concretas para reduzir as externalidades negativas, como as deficiências de infraestrutura e de qualificação da mão de obra. Na proposta anteriormente mencionada, o custo dos investimentos nas regiões menos desenvolvidas beneficiar-se-ia da menor dificuldade para aproveitamento dos créditos de equipamentos adquiridos nas demais regiões, o que poderia beneficiar a indústria nacional desses bens.

⁵⁰ Lembrar que qualquer referência ao Sudeste, nesse caso, exclui o Espírito Santo, que, para fins do ICMS, é um estado do Nordeste.

A rigor, a disputa em torno da redução das alíquotas interestaduais encerra questões muito mais profundas do que a exibição de números de difícil verificação sobre perdas e ganhos de arrecadação decorrentes dessa mudança⁵⁰. Mesmo os estados que devem ter ganhos financeiros podem avaliar que perdas econômicas e políticas que resultariam de uma medida dessa natureza podem ser muito maiores do que esses ganhos, a menos que possam ganhar dos dois lados. No ambiente de fortes antagonismos que foram se acentuando ao longo do tempo, os interesses regionais sobrepõem-se aos interesses nacionais, inviabilizando qualquer mudança que não contemple uma alternativa para esse dilema.

Outro item da agenda do ICMS trata da apropriação das receitas decorrentes de vendas processadas por meio do comércio eletrônico. A rigor, essa questão é parte de tema mais amplo, que remete ao dispositivo constitucional que manda recolher na origem o tributo incidente sobre vendas a não contribuintes do ICMS. Não deveria, portanto, ser tratado isoladamente. Se a proposta é transferir a maior parte da arrecadação (ou toda) para os estados consumidores, é importante analisar o que se passa com outras operações dessa natureza.

Com a expansão dos serviços, crescem as vendas a não contribuintes do ICMS numa direção que parece ser contrária à que se verifica no comércio eletrônico, em face da concentração de serviços modernos nas regiões mais desenvolvidas do país. Não faz sentido, portanto, adotar mais um casuismo quando o que se pretende é racionalizar a cobrança do ICMS. Como qualquer mudança envolve uma redistribuição da receita entre os estados, é importante que elas sejam tratadas conjuntamente.

Uma questão que ainda não está oficialmente na pauta dos debates sobre o ICMS trata da erosão de uma das mais importantes bases do ICMS: os serviços de telecomunicações, que sustentam a adição do S ao antigo ICM. Na Assembleia Nacional Constituinte de 1988, a inclusão de uma parte dos serviços ao ICM sustentou-se apenas no argumento de incorporar os antigos impostos únicos sobre combustíveis, energia, comunicações e transporte in-

⁵⁰ A utilização de informações extraídas das notas fiscais eletrônicas permite refinar as estimativas de ganhos e perdas financeiras, mas também apresenta deficiências, como a superestimação de perdas decorrente da contabilização de imposto que não foi de fato cobrado ou foi devolvido.

terestadual ao imposto de competência dos estados para ampliar a base de incidência desse imposto⁵². Ninguém antecipou as mudanças na forma de provisão desses serviços que vêm ocorrendo com o rápido avanço de novas tecnologias.

Convém repetir que os estados impuseram alíquotas elevadas sobre telecomunicações e energia para tributar indiretamente o setor de prestação de serviços, principalmente os serviços modernos que utilizam intensivamente esses insumos. Enquanto os serviços de comunicação eram quase exclusivamente produzidos internamente (não *tradables*, no jargão do comércio exterior), alíquotas elevadas não ameaçavam a arrecadação, embora prejudicassem a competitividade de alguns setores, mas, à medida que a tecnologia abriu espaço à importação de parte desses serviços e que novas formas de comunicação interna extravasam as tradicionais fronteiras de incidência do ICMS, a sustentação de alíquotas elevadas começa a erodir a arrecadação. O impacto parece ainda ser pequeno, mas o assunto já despertou o interesse dos secretários estaduais de Fazenda.

Paradoxalmente, no entanto, o agravamento das perspectivas pode gerar um ambiente mais favorável à negociação. À medida que o acirramento dos conflitos for percebido como um fato que gera prejuízo para todos, a disposição de negociar pode ir ganhando adeptos. Para que isso aconteça, todavia, é necessário que o Governo Federal assuma a liderança do debate e que esse debate ultrapasse os limites da contabilidade dos impactos fiscais, envolvendo lideranças políticas e outros interesses da sociedade que estão sendo prejudicados pela demora em promover as reformas necessárias.

⁵² A justificativa técnica era a de que a inclusão dessas bases ao ICMS permitiria eliminar a cumulatividade derivada da adoção de regimes tributários independentes para esses insumos, mas a adesão política a essa proposta mirava a perspectiva de obter ganhos significativos de arrecadação.

ITEM 4 QUAIS AS POSSIBILIDADES E CAMINHOS PARA SUA RECUPERAÇÃO?

4.1. O PANO DE FUNDO

Desde a transformação do ICM em ICMS, promovida pela reforma constitucional de 1988, várias tentativas de reforma tributária foram promovidas e, em todas elas, mudanças no ICMS foram contempladas. Também em todas elas, um aspecto central das recomendações de reforma desse imposto foi a harmonização das normas estaduais que regulam a cobrança desse imposto, a substituição do regime de crédito físico pelo crédito financeiro⁵³ e a adoção do princípio do destino na apropriação do produto da arrecadação decorrente de operações interestaduais. Nenhuma delas enfrentou o delicado problema de tratar a reforma do ICMS no bojo de uma proposta de construção de um novo modelo de federalismo fiscal, de modo a ampliar as chances de aprovação mediante uma revisão simultânea do regime tributário e dos mecanismos de partilha e transferência de recursos.

Como qualquer alteração importante nas regras aplicadas ao imposto estadual muda a repartição da arrecadação no território nacional, gerando ganhadores e perdedores, se for conduzida isoladamente, ela só se tornará viável se alguém, no caso, o Governo Federal, se dispuser a pagar a conta. Como essa conta, invariavelmente, é bem mais alta do que a realidade, pois os que ganham com a mudança ficam calados e os que perdem inflam as estimativas dessas perdas, nenhum deles considerando os efeitos dinâmicos da melhoria da eficiência tributária para o crescimento econômico e para a receita futura, a discussão arrasta-se e o assunto é posto de lado até a posse de um novo governo.

⁵³ No jargão tributário, o regime do crédito físico só admite o crédito do imposto quando o insumo é incorporado ao produto que o utiliza (por exemplo, a energia utilizada para gerar o alumínio; aquela utilizada nos escritórios não dá direito a crédito). No regime do crédito financeiro, não há restrição; todas as aquisições realizadas pelas empresas relacionadas à gestão de seus negócios geram créditos tributários.

Além do impacto financeiro, a resistência à reforma do ICMS tem se apoiado em duas outras questões: a perda de autonomia dos estados, decorrente da harmonização tributária, e a eliminação do armamento utilizado na guerra fiscal, com a adoção do princípio do destino. É importante, pois, que essas duas questões estejam no centro dos debates sobre propostas de mudança.

A alegada perda de autonomia tem sido equivocadamente associada a um enfraquecimento da Federação, quando a razão principal para isso é o acirramento dos conflitos e do antagonismo. O fortalecimento do regime federativo não requer a existência de territórios fiscais distintos, como os que foram sendo construídos no Brasil. Os entes federados compõem uma só nação e, portanto, o sistema tributário precisa ser concebido em bases nacionais. A necessidade de recuperar esse princípio precisa ser urgentemente reconhecida.

Como vimos no início deste texto, o sistema tributário concebido na reforma de 1965 estabeleceu um regime de discriminação constitucional de rendas baseado na natureza econômica das bases tributárias e não na sua figura jurídica, repartindo a competência para tributar essas bases de acordo com as recomendações da literatura especializada e em sintonia com as melhores práticas internacionais. Visando a ajustar as recomendações teóricas à realidade econômica vigente, atribuiu aos estados a competência para tributar a circulação de mercadorias e aos municípios a competência para tributar a prestação de serviços, cabendo à União tributar, seletivamente, a produção industrial.

Um sistema tributário nacional não pode ser rígido. Ele precisa ser dotado de flexibilidade para ajustar-se a transformações na estrutura produtiva, que alteram a natureza e a repartição das bases tributárias. Cientes dessa situação, os que propuseram a adoção de um imposto sobre o valor adicionado na competência dos estados, em 1965, reduziram ao mínimo indispensável o texto constitucional e introduziram a figura da lei complementar para regulamentar a aplicação desse imposto.

No entanto, à medida que os conflitos iam surgindo e que a desconfiança crescia, todos os casuísmos que foram sendo adotados para lidar com eles foram sendo incorporados ao texto constitucional, para evitar que vantagens conquistadas fossem facilmente revertidas. No processo de elaboração do capítulo tributário da Constituição de 1988, esse processo ganhou dimensões inusitadas, gerando uma enorme rigidez e inviabilizando todas as propostas de reforma.

Parece oportuno, pois, propor que a retomada dos debates sobre a reforma do ICMS adote um caminho diferente: o retorno às origens. Qual é o sentido da proposta de voltar à origem? O sentido dessa proposta é recuperar o princípio adotado na reforma de 1965/67 de instituir um sistema tributário nacional, no qual as bases tributárias são definidas em função de sua natureza econômica e não de formalidades jurídicas e em que a repartição dessas bases busca conciliar a neutralidade econômica da tributação com o equilíbrio federativo.

Se um sistema tributário nacional já era visto há mais de quatro décadas, no contexto de uma economia fechada como uma condição necessária ao desenvolvimento econômico, hoje em dia, ele assume a condição de uma imperiosa necessidade. Naquele momento, a competição fiscal entre os estados brasileiros deslocava produção e empregos para outras partes do Brasil. Hoje, a competição fiscal exporta produção, bases tributárias e emprego para o exterior.

Nos debates e proposições de reforma dos últimos vinte anos, dois caminhos para recompor o caráter nacional dessa modalidade de tributação foram desenhados. Um defendia a instituição de um Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) nacional, com a definição constitucional das regras aplicadas à partilha das receitas e à repartição da parcela atribuída aos estados. Outro propunha a adoção de um IVA dual, no qual o Governo Federal e os estados partilham a mesma base tributária, mas ambos administram separadamente a sua parcela. Em ambos, a preocupação em recuperar o caráter nacional da tributação estava contemplada.

A diferença em relação ao procedimento adotado em 1965 foi tratar parcialmente do problema da discriminação constitucional de rendas, ignorando a necessidade de abordar, simultaneamente, a questão das partilhas e transferências. Os documentos preparados pela CRETAD para subsidiar os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte, que elaborou a Carta de 1988, trataram dessa questão, mas a omissão do Governo Federal na condução do processo de reforma do capítulo tributário da Constituição contribuiu para que as mudanças nessa área resumissem-se ao aumento da base de incidência do ICM e à ampliação dos percentuais da receita do IR e do IPI incorporada aos Fundos de Participação.

No caminho de volta às origens, é preciso superar os dois elementos que impedem a aprovação de mudanças: a autonomia e a desconfiança. No caso da autonomia, é preciso provocar um debate despojado de preconceitos sobre o que ela de fato significa. À primeira vista, a autonomia é limitada, pois as regras que comandam a incidência do imposto são nacionais, estabelecidas em lei complementar, cabendo aos estados apenas o poder de definir as alíquotas e os procedimentos aplicados por eles para arrecadar, fiscalizar e decidir sobre o contencioso tributário, mas, combinada com as diferenças de alíquotas aplicadas ao comércio inter-regional, ela ganha uma dimensão inusitada e transforma-se no principal instrumento da guerra fiscal. Nesse sentido, a autonomia ganha uma dimensão política que ultrapassa os estreitos limites do debate tributário.

A questão da desconfiança e dos antagonismos é mais complicada. À medida que foram crescendo, eles azedaram o clima das discussões no órgão que deveria cuidar de promover a harmonia das políticas tributárias estaduais – o Confaz. Como mencionado anteriormente, a reforma de 1988 não tratou de recompor as instituições encarregadas de mediar os conflitos federativos na área tributária, preservando o Confaz, mas dele retirando condições efetivas de funcionamento.

As dificuldades encontradas para viabilizar mudanças que recomponham um sistema tributário nacional são amplamente conhecidas, e só serão removidas no marco de uma proposta abrangente de reforma que tenha como objetivo instaurar um novo modelo de federalismo fiscal adaptado às condições vigentes e às novas feições que o federalismo fiscal brasileiro foi assumindo ao longo dos últimos anos.

Até que as condições propícias para o avanço dessa reforma façam-se presentes, cabe aproveitar a oportunidade em que as demandas por desonerações tributárias que estimulem a competitividade da economia juntam-se a várias questões de interesse da Federação que estão na pauta dos debates nacionais, para dar um passo na direção de uma futura reforma no federalismo fiscal brasileiro.

4.2. A REFORMA DO ICMS

No tocante ao ICMS, a questão não está em definir o que precisa ser feito e sim em descobrir uma maneira de superar as barreiras que têm impedido a aprovação de velhas recomendações, como a transição para o destino, a desoneração integral dos investimentos e das exportações, a adoção do crédito financeiro e a harmonização das legislações estaduais. Afortunadamente, uma nova maneira de conduzir as negociações em torno da reforma do ICMS pode ser agora adotada.

Conforme mencionado anteriormente, mudanças no ICMS enfrentam duas severas restrições: o clima de desconfianças e antagonismos reinante e a resistência dos estados em abrir mão da possibilidade de adotar políticas fiscais que contribuam para o seu desenvolvimento. As desconfianças e antagonismos que se acumularam no passado recente são agora exacerbados com a disputa pelos *royalties* do petróleo, a necessidade de rever os critérios de rateio do FPE, a recente decisão do STF com respeito à inconstitucionalidade dos benefícios fiscais e a adição de novos temas, como a tributação do comércio eletrônico.

No entanto, ao contrário do que possa parecer, o aumento da temperatura dos debates provocado pela ampliação da agenda federativa é um fato positivo. Isoladamente, mudanças no ICMS para coibir a prática da guerra fiscal geram fortes impactos na Federação e demandam compensações financeiras que o Governo Federal tem dificuldade para atender. Ademais da compensação de perdas de receita, há que lidar com uma nova realidade socioeconômica criada em decorrência da instalação de empreendimentos em diversas partes do território brasileiro, com o apoio dos incentivos concedidos, que não pode ser simplesmente ignorada.

Portanto, a apreciação conjunta dessas questões pode contribuir para facilitar o entendimento, ao invés de dificultá-lo. Perdas de receita decorrentes de mudanças no ICMS podem ser compensadas com ganhos oriundos da revisão no critério de rateio do FPE, e vice-versa. De outra parte, a reorientação dos debates sobre a repartição dos *royalties* do pré-sal poderia privilegiar a recomposição dos instrumentos fiscais e financeiros de uma nova política de desenvolvimento regional que evite retrocessos nessa área.

O tratamento conjunto dessas questões também pode facilitar o entendimento necessário para solucionar o impasse que se arrasta há anos com respeito à pacificação da guerra fiscal. A solução desse impasse esbarra no desentendimento sobre o alcance da chamada convalidação dos benefícios concedidos. Como tem sido demonstrado ao longo dos anos, a discussão isolada dessa questão não tem chance de prosperar. Tratada no âmbito de uma negociação que envolva as demais questões que estão na pauta dos debates federativos, a chance de obter um acordo a respeito aumenta consideravelmente.

A observação anterior de que a obtenção de um acordo sobre a redução das alíquotas interestaduais não é essencialmente um problema de compensações financeiras de perdas de receita e sim uma questão política destaca a importância de uma solução para o problema mencionado no parágrafo anterior para avanços na reforma do ICMS.

Outra medida importante para esse mesmo objetivo é a recomposição de mecanismos institucionais dotados de condições para mediar os conflitos federativos e contribuir para a harmonização da política tributária nacional. Por motivos já apresentados, o atual Confaz é incapaz de exercer esse papel. A criação de um organismo dotado de condições para desempenhar essa função é uma providência que deveria ser observada.

Paralelamente a medidas que avancem no sentido da modernização do ICMS, é também necessário contemplar providências no campo administrativo que facilitem a vida do contribuinte, reduzam obrigações acessórias e promovam a cooperação dos Fiscos. O projeto de criação de uma Secretaria de Fazenda Virtual de caráter nacional (Sefaz Nacional), que está sendo conduzido pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas, em São Paulo, pretende atingir esse objetivo. Conforme o trabalho que vem sendo desenvolvido a esse respeito, a expectativa de que a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) possa oferecer uma resposta rápida para o problema da redução do custo de cumprimento das obrigações acessórias ainda está longe de alcançar esse objetivo (REGO, 2011)⁵⁴.

⁵⁴ O Sped foi instituído pelo Decreto nº 6.022/07, com o objetivo de modernizar a sistemática de cumprimento das obrigações acessórias impostas aos contribuintes pelas administrações tributárias.

Atualmente, o Distrito Federal e o Estado de Pernambuco ainda não aderiram ao Sped, e as normas adotadas para implantar o sistema em escala nacional carecem de aperfeiçoamento. O processamento das notas fiscais eletrônicas é fragmentado (as notas de treze estados são processadas no Rio Grande do Sul, a Receita Federal do Brasil cuida de outros cinco estados e o Estado de São Paulo cuida de sua parte). Além disso, os estados continuam a exigir a escrituração dos livros fiscais em papel, gerando duplicidade de informações e de custos. Frequentes alterações no Sped e despreparo da administração fiscal para lidar com o novo sistema aumentam os custos para os contribuintes e alimentam disputas federativas.

A harmonização de procedimentos administrativos com base na adesão dos estados a um convênio enfrenta grandes dificuldades. Para superar as dificuldades apontadas, a proposta defendida no trabalho do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) é editar uma norma federal que estabeleça as regras e os critérios a serem adotados por todos os estados, para padronizar as exigências com respeito a obrigações acessórias exigidas dos contribuintes, de modo a viabilizar a implantação da Sefaz Nacional.

ITEM 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Mais um ano passou e as reiteradas promessas oficiais de promover melhorias no regime tributário brasileiro mediante a adoção de medidas pontuais continuam aprisionadas no papel. Não é por falta de empenho dos responsáveis ou por má vontade dos governantes. É que a diversidade de interesses e a complexidade da situação não dão margem para que medidas pontuais tenham chance de sucesso.

À medida que o tempo passa, aumenta a urgência de remover os entraves tributários ao crescimento. Não há tempo para continuar insistindo em proposições que, caso encontrem possibilidade de aprovação, demandam uma transição de no mínimo uma década. No atual quadro de abertura da economia e de acirrada competição internacional, a sobrevivência de parte do parque produtivo brasileiro demanda resultados imediatos.

Nesse contexto, a reforma do ICMS assume prioridade, tendo em vista a importância desse imposto no sistema tributário brasileiro e a urgência em encontrar solução para os antagonismos federativos, que privilegiam interesses regionais no curto prazo, criando dificuldades ao atendimento de interesses nacionais no médio e longo prazos.

Portanto, a oportunidade de avançarmos no rumo do entendimento sobre as reformas necessárias para corrigir as deformações acumuladas pelo ICMS, ao longo de mais de quatro décadas, não deve ser perdida. Pela primeira vez, a questão federativa precede o debate da reforma tributária, mas as recomendações para reunir os temas que estão sendo discutidos – a repartição dos *royalties* do petróleo, a revisão dos critérios de rateio do FPE, a mudança no indexador das dívidas estaduais e a reforma do ICMS – não vêm merecendo a devida atenção. Resta apostar que as discussões sobre essas questões cheguem a um impasse, para evitar que essa oportunidade seja desperdiçada.

BIBLIOGRAFIA

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS (FGV). Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. **Reforma tributária nacional**. Rio de Janeiro, 1966. v. 17.

_____. Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. **A reforma do Ministério da Fazenda e sua metodologia** – relatório final. Rio de Janeiro, 1967. v. 35.

GAIGER, Fernando. **Equidade fiscal no Brasil**. [S.l.: s.n.], 2011.

REGO, Andressa Guimarães Torquato. **Obrigações acessórias e SPED: problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias**. São Paulo: Núcleo de Estudos Fiscais, 2011. (mimeo).

REZENDE, Fernando (Coord.). **Proposta de reforma do sistema tributário brasileiro**. Brasília, DF: IPEA, 1987. (Texto para Discussão n. 104).

_____. Tributação e competitividade. In: VELLOSO, João Paulo dos Reis (Org.). **A crise mundial e a nova agenda do crescimento**. Rio de Janeiro: José Olympio, 1999.

_____. O ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. **Cadernos Fórum Fiscal**, Brasília, DF, n. 10, jun. 2009a.

_____. **A reforma tributária e a Federação**. Rio de Janeiro: FGV, 2009b.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. **O dilema fiscal: remendar ou reformar**. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

TANZI, Vito. Globalización y sistemas tributarios. In: TANZI, Vito; BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz. **Tributación para la integración del Mercosur**. Washington, DC: BID, 2005.

VARSANO, Ricardo. **Tributação de mercadorias e serviços**. Brasília, DF: IPEA, 1987. (Texto para Discussão n. 106).

_____. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, Rio de Janeiro, v. 27, n. 1, p. 1-40, abr. 1997.

