



Fazendo e desfazendo a Lei Kandir

Ricardo Varsano

**Banco
Interamericano de
Desenvolvimento**

Divisão de Gestão
Fiscal e Municipal
(IFD/FMM),
Instituições para o
Desenvolvimento

TEXTOS PARA DEBATE

IDB-DP-304

Agosto 2013

Fazendo e desfazendo a Lei Kandir

Ricardo Varsano



Banco Interamericano de Desenvolvimento

2013

<http://www.iadb.org>

As opiniões expressas nesta publicação são de responsabilidade dos autores e não refletem necessariamente a posição do Banco Interamericano de Desenvolvimento, de seu Conselho de Administração, ou dos países que eles representam.

O uso não autorizado para fins comerciais de documentos do Banco é proibido e pode ser punido no âmbito das políticas do Banco e/ou das leis aplicáveis.

Copyright © 2013 Banco Interamericano de Desenvolvimento. Todos os direitos reservados. Pode ser livremente reproduzido para fins não comerciais.

Contacto: Luiz Villela, luizvi@iadb.org

Resumo*

Este artigo apresenta as razões que levaram os governos estaduais e federal a cooperarem na elaboração da Lei Kandir, descreve o processo de elaboração da lei, suas principais provisões e as alterações subsequentes e discute a disputa sobre o montante das transferências intergovernamentais. Ao seu final, argumenta que o processo de desfazer a Lei Kandir se insere em um quadro mais amplo — o federalismo conflitivo praticado no Brasil — enquanto o processo de elaboração da lei é um raro episódio de cooperação entre os entes federados. Conclui que a prática de um federalismo cooperativo seria provavelmente mais benéfica para as finanças estaduais e certamente mais benéfica para a prosperidade econômica do país.

Códigos JEL: H25, H20, H71

Palavras chave: Reforma tributária; ICMS; Federalismo; Tributação subnacional

* Este trabalho foi elaborado para o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), a pedido do economista **Luiz Villela (IFD/FMM)** e financiado com recursos da **Cooperação Técnica BR-T1184**. Essa Cooperação Técnica foi financiada pelo **Fundo de Fortalecimento da Capacidade Institucional (FFCI)**, com recursos provenientes de um aporte especial do **governo da República Popular da China**. Este artigo se beneficiou de documentos de trabalho do próprio autor que, à época da elaboração da Lei Kandir, era Coordenador de Estudos Setoriais da Diretoria de Pesquisa do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), de Jorge Khalil Miski, que foi Coordenador-Geral das Relações e Análise Financeira de Estados e Municípios (COREM) e Secretário-Adjunto responsável pelos assuntos relacionados a Estados e Municípios, ambos na Secretaria do Tesouro Nacional (STN), e, principalmente, de inúmeros documentos de trabalho elaborados e memória histórica preservada por José Roberto Afonso, à época chefe da Secretaria para Assuntos Fiscais do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). O autor agradece o apoio de Manoel N. P. de Moura Júnior, Presidente da

Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE/ICMS) na obtenção de material técnico e dados para a execução deste trabalho.

Resumo executivo

O artigo 155, § 2º, da Constituição brasileira e a Lei Complementar nº 87/96, conhecida como a Lei Kandir, são as normas legais fundamentais que regulam o imposto estadual sobre o valor adicionado, o ICMS. A Lei Kandir resultou de vários meses de discussões técnicas e negociações políticas que possibilitou a incorporação ao projeto de lei original, do Deputado Antonio Kandir, de diversas características do tributo desejadas pelos governos estaduais e de um anexo à lei que ficou conhecido como o “seguro receita”.

As principais alterações introduzidas pela lei — exoneração de todas as exportações e dos bens de capital e redução da cumulatividade presente no ICMS — pretendiam promover o crescimento econômico e remover entraves às exportações de modo a permitir o aumento das importações de que o país necessitava para seu desenvolvimento sem criar desequilíbrios no balanço de pagamentos. Em vista disso, esperava-se que a receita do ICMS aumentasse embora pudesse haver um declínio em alguns estados durante o processo de transição, visto que as desonerações precederiam os benefícios esperados da reforma do imposto. O “seguro receita” consistia em transferências da União para os estados e municípios visando evitar as perdas temporárias de receita real que alguns estados teriam em relação às receitas obtidas em um período anterior pré-definido, com o objetivo de facilitar a transição para um tributo de melhor qualidade, comparável a dos melhores impostos sobre valor adicionado de outros países.

Depois de sancionada, a Lei Kandir sofreu sucessivas modificações que postergaram a vigência de algumas de suas provisões, alteraram o tratamento concedido aos bens de capital e estenderam e modificaram a natureza das transferências previstas no “seguro receita”. Os governos estaduais têm reclamado que as transferências não compensam as perdas de receita que tiveram devido às desonerações, o que não era o objetivo do “seguro receita”, enquanto o governo federal tem afirmado que os estados estão recebendo transferências sem terem reduzido a cumulatividade do ICMS, dado que a concessão de crédito de imposto para os insumos considerados bens de uso e consumo, em vista das alterações da Lei Kandir, só entrará em vigor em 2020, e sem desonerar totalmente as exportações e os bens de capital como pretendia a lei.

Este artigo apresenta as razões que levaram os governos estaduais e federal a cooperarem na elaboração da Lei Kandir, descreve o processo de elaboração da lei, suas principais provisões e as alterações subsequentes e discute a disputa sobre o montante das transferências intergovernamentais. Ao seu final, argumenta que o processo de desfazer a Lei Kandir se insere

em um quadro mais amplo — o federalismo conflitivo praticado no Brasil — enquanto o processo de elaboração da lei é um raro episódio de cooperação entre os entes federados. Conclui que a prática de um federalismo cooperativo seria provavelmente mais benéfica para as finanças estaduais e certamente mais benéfica para a prosperidade econômica do país.

1. Introdução

Muito se fala e pouco se sabe sobre a Lei Kandir. Como frequentemente ocorre com leis, a lei complementar que regula o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)¹ foi batizada com o nome do seu proponente, o então Deputado Antonio Kandir. Como raramente ocorre com outras leis, o proponente, pouco depois de apresentar o projeto de lei à Câmara dos Deputados, tornou-se ministro e liderou, do lado do governo federal, o processo de negociação da lei com os representantes dos estados e com os parlamentares. Nesse processo, o projeto original foi significativamente modificado, incorporando reivindicações dos governos estaduais e um anexo que ficou conhecido como o “seguro receita”.

Embora o seguro receita fosse o que o nome afirma — uma garantia de que, durante um período de transição, a receita estadual não se reduziria em virtude das alterações introduzidas pela Lei Kandir — e não pretendesse compensar perdas de arrecadação que são de existência duvidosa, exceto no curto prazo, e estimação praticamente impossível, os governos estaduais ainda hoje reclamam de perdas não compensadas. Por outro lado, o governo federal reclama que as transferências feitas para estados e municípios — que, contrariando o espírito do texto original da Lei, continuam a existir até hoje — não têm como contrapartida as mudanças que a Lei previa. Enquanto isso, os que não lidam dia a dia com questões tributárias, inclusive muitos empresários, lembram a Lei Kandir como a lei que desonerou as exportações. Em verdade, parte das exportações já estava desonerada e, por outro lado, a Lei Kandir fez bem mais que desonerar exportações. Infelizmente, uma parte do que foi feito foi adiante desfeito e os benefícios que a lei traria à economia brasileira foram reduzidos ou estão postergados.

Esse trabalho analisa a Lei Kandir sob a ótica das finanças públicas, sem a pretensão de isolar e medir seus efeitos econômicos. Após breve discussão dos fatos que motivaram a elaboração da lei (Seção 2), relata o processo de elaboração da Lei Kandir e discute as principais alterações introduzidas pela Lei bem como as emendas que foram posteriormente feitas ao seu texto (Seção 3). A Seção 4 discute o Anexo da Lei, que criou o seguro receita. A seção 5, tomando como ponto de partida estimativas de perdas feitas no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), introduz algumas alterações que visam mitigar a superestimação

¹ Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

das perdas. A Seção 6 discute a transitoriedade do §2º do art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) que é a fonte legislativa que dá suporte atualmente à entrega de recursos originalmente prevista pelo seguro receita. A seção final argumenta que as tentativas bem-sucedidas dos governos estaduais de aumentarem a duração e o valor das entregas de recursos relacionadas com a Lei Complementar nº 87/96 e as tentativas, também bem-sucedidas, da União de reduzi-las ao longo do tempo são um episódio a mais do que aqui se chamou a “guerra fiscal vertical” que perdura pelo menos desde a década de 60. Argumenta-se que ela resulta da prática de um federalismo conflitivo do qual outras vertentes são os conflitos entre estados como a guerra fiscal, a guerra dos portos e a distribuição de royalties do petróleo, entre outros. Ainda que não se possa provar, um federalismo cooperativo provavelmente traria melhores resultados para as finanças estaduais e para a economia brasileira.

2. Antecedentes

A Constituição de 1988² introduziu diversas alterações no imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM). Em particular, a base do imposto foi ampliada com a inclusão de combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, minerais, e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, todos anteriormente sujeitos exclusivamente a impostos federais, que foram extintos. Em face das duas últimas inclusões, um S foi acrescido à sigla do imposto que passou a ser conhecido como ICMS. A Constituição, porém, não inclui na base do ICMS os demais serviços, cuja tributação permaneceu no âmbito municipal. Em consequência, a base do ICMS não é tão ampla como a dos impostos sobre valor adicionado (IVA) da grande maioria dos cerca de 150 países que adotam esse tipo de tributo³.

Outra importante modificação introduzida pela Constituição foi assegurar aos estados a determinação autônoma das alíquotas incidentes nas operações internas a um estado, sujeitos à única restrição de que essas não poderiam ser inferiores à alíquota aplicável a operações

² Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.

³ Duas importantes exceções são a China e a Índia. Na China, a semelhança do Brasil, os serviços são tributados por um imposto municipal. Contudo, experimentos estão em curso, começando por Shangai, para a inclusão em breve dos serviços na base do IVA. Na Índia, a Constituição atribui a competência para tributar serviços ao governo federal e a tributação de mercadorias aos estados. Por isso, o IVA, que é estadual, não inclui serviços. Está em discussão a introdução de um IVA dual, cuja base seria tributada tanto pelo governo central como pelos estados e incluiria mercadorias e serviços. Isto requer, entre outras coisas, emenda à Constituição.

interestaduais fixada pelo Senado⁴. Houve também importantes omissões: os bens de capital não foram exonerados, implicando que o ICMS não era um imposto sobre o consumo como praticamente todos os IVAs do mundo; e somente as exportações de produtos industrializados foram beneficiadas com não incidência e, ainda assim com exclusão dos semielaborados definidos em lei complementar⁵. Desse modo, a Constituição manteve no ICMS os vieses contrários ao crescimento e ao balanço de pagamentos que caracterizavam o ICM.

Entenderam os constituintes que, devido às muitas inovações introduzidas pela Constituição, o Decreto-Lei nº 406/68⁶, que o Supremo Tribunal Federal havia reconhecido como tendo o caráter de lei complementar do ICM, já não era adequado e que era praticamente impossível na ocasião aprovar rapidamente nova lei complementar. Para evitar o possível vácuo legislativo, os constituintes incluíram no ADCT um parágrafo que autorizava os estados, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24/75⁷, a fixar normas para regular provisoriamente o ICMS caso a lei complementar necessária não fosse editada no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição⁸. Tal disposição deu origem ao Convênio ICM 66/88⁹.

Até o início de 1995, ou seja, mais de seis anos após a promulgação da Constituição, a lei que substituiria o convênio provisório não fora editada, o que ensejou inúmeras ações judiciais que contestavam certas disposições do convênio e, inclusive, a legalidade da cobrança do imposto, pondo em risco a maior fonte de receita dos estados. O risco crescente estimulou os estados a buscarem a negociação de uma lei complementar. Um grupo de trabalho (GT/Reforma) foi criado no âmbito do CONFAZ com o objetivo de produzir um anteprojeto de lei complementar do ICMS. A versão final do anteprojeto do CONFAZ foi definida em reuniões realizadas em Belém de 26 a 28 de julho de 1995 e em Brasília em 2 de agosto do mesmo ano. Pontos importantes para os governos estaduais eram a preservação da substituição tributária, que embora facilite o trabalho das administrações tributárias é nociva à qualidade do tributo quando o contribuinte substituído está adiante do substituto na cadeia de produção e comercialização

⁴ Salvo deliberação em contrário do conjunto de estados e do Distrito Federal.

⁵ A Lei Complementar nº 65, de 15 de abril de 1991, definiu os produtos industrializados semielaborados destinados ao exterior compreendidos no campo de incidência do imposto. Poderia ter ido em direção oposta, pois, como se indica adiante, a Constituição autorizava a lei complementar a exonerar todas as exportações para o exterior.

⁶ Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.

⁷ Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

⁸ § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

⁹ Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988.

(“substituição para frente”)¹⁰, a instituição do CONFAZ, que embora existisse de fato nunca fora criado por lei¹¹, e a regulamentação do processo de concessão e revogação de incentivos fiscais.

Do lado da União, o estímulo para negociar uma lei complementar teve origem na situação econômica do país. Desde a promulgação da nova Constituição o país havia crescido a taxas medíocres. O surto de crescimento ocorrido em decorrência do sucesso do Plano Real foi breve e já em 1996 se esperavam baixas taxas de crescimento no futuro próximo. A taxa de câmbio, usada como âncora para conter a inflação na nova moeda, cumpriu seu papel a custa de forte reversão da balança comercial que se tornou negativa já em 1995 e assim continuou até 2000 (Tabela 1). Importava, portanto, para os formuladores da política econômica aproximar as características do ICMS das melhores práticas internacionais, ou seja, eliminar a tributação das exportações, para melhorar o resultado do comércio exterior sem perder a âncora da inflação, exonerar os bens de capital, para estimular o investimento, e eliminar a tributação em cascata provocada pelo critério de crédito físico adotado para o ICMS, para reduzir custos de produção.¹²

Tabela 1. Crescimento, taxa de câmbio e balança comercial 1988 - 2004

Ano	Taxa de Variação do PIB (%)	Taxa de Câmbio ¹	Balança Comercial (US\$ milhões)
1988	-0,1	265.572,00	19184
1989	3,2	2,83	16119
1990	4,3	68,06	10752
1991	1,0	409,25	10580
1992	-0,5	4551,00	15239
1993	4,9	90,23	13299
1994	5,9	0,64	10466
1995	4,2	0,92	-3466
1996	2,7	1,01	-5599
1997	3,3	1,08	-6753
1998	0,1	1,16	-6575
1999	0,8	1,81	-1199
2000	4,4	1,83	-698
2001	1,3	2,35	2650
2002	1,9	2,92	13121
2003	0,5	3,08	24794

Fontes: PIB: Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE); Taxa de câmbio e balança comercial: Banco Central do Brasil (BACEN).

¹ 1988: CZ\$/US\$; 1989: NCZ\$/US\$; 1990 a 1992: Cr\$/US\$; 1993: CR\$/US\$; e 1994 a 2003: R\$/US\$

¹⁰ O fato tem origem na necessidade de arbitrar o preço do bem em uma transação que ainda não ocorreu. Exceto em mercados com preços administrados, só por acaso a base arbitrada do imposto coincidirá com a verdadeira.

¹¹ Embora o CONFAZ exista de fato desde a Lei Complementar nº 24/75 e tenha um regimento aprovado por convênio celebrado pelos estados (Convênio ICMS 133/97, de 12 de dezembro de 1997), não há lei que o tenha criado.

¹² Segundo o critério de crédito físico, os contribuintes só podem creditar o imposto pago sobre insumos que se incorporam fisicamente ao bem produzido. O autor só tem conhecimento de dois países que adotam essa prática, Brasil e Costa Rica. Praticamente todos os países que têm um IVA utilizam o critério de crédito financeiro, ou seja, todo o IVA pago sobre insumos pode ser creditado.

3. Fazendo e Desfazendo a Lei Kandir

Do projeto do Deputado Kandir à Lei Kandir

Em 23 de abril de 1996, o Presidente da República encaminhou ao Congresso Nacional um projeto de lei complementar que dispunha sobre a substituição tributária relacionada ao ICMS¹³. De acordo com a Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, o objetivo era preservar a prática dos estados de atribuir responsabilidade tributária por substituição, condenada pelo Superior Tribunal de Justiça por inexistência de lei complementar que a estabelecesse.

Esse projeto de lei complementar (PLP nº 92/1996) previa substituição em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao decorrente da diferença entre a alíquota interna e a interestadual desde que haja acordo específico celebrado pelos estados interessados. Em relação às operações e prestações subsequentes (“substituição para frente”), cujo valor verdadeiro não é conhecido à época da substituição, o valor seria estimado como o da operação ou prestação realizada pelo contribuinte substituto, acrescido de valores de seguros, fretes e outros encargos e de estimativa da margem de valor agregado pelo contribuinte substituído. Nos casos em que o preço praticado pelo contribuinte substituído fosse fixado por órgão público ou determinado ou sugerido pelo fabricante ou importador, este seria o valor utilizado como base do imposto. O PLP assegurava ao contribuinte substituído o direito de solicitar restituição da diferença, se existir, entre o valor estimado e o verdadeiro e, caso não houvesse deliberação do estado a respeito em um prazo de 90 dias, o direito de creditar o valor da diferença contra seus débitos de ICMS.

Em 14 de maio de 1996, o Deputado Antonio Kandir apresentou um projeto de lei complementar, PLP nº 95/1996, que visava suprir a falta de lei complementar que estabelecesse normas gerais do ICMS, conforme requer o art. 146, III, a, da Constituição. No dia 4 de Junho, o Deputado Kandir foi empossado como Ministro do Planejamento e Orçamento. No dia 7 de junho, o PLP nº 95/1996 foi apensado ao PLP nº 92/1996 e sua aprovação, pelas razões discutidas na seção anterior, considerada prioritária pelo governo federal¹⁴.

¹³ Mensagem nº 345, de 23 de abril de 1996.

¹⁴ O art. 61, § 1º, II, b, da Constituição atribui privativamente ao Presidente da República a iniciativa de leis sobre matéria tributária. O apensamento do PLP 95/1996 ao PLP 92/1996 foi uma forma simples de satisfazer esse requisito.

O PLP nº 95/1996 autorizava a substituição tributária desde que o substituto estivesse vinculado ao fato gerador, o que exclui a substituição para frente. Esta só poderia ser realizada mediante acordo formal com entidades representativas das categorias econômicas dos contribuintes substituídos. Os acordos poderiam ter prazos determinados ou não e, caso não tivessem, poderiam ser terminados por qualquer das partes mediante comunicação prévia em prazo previsto no próprio acordo.

As mais importantes alterações que o PLP nº 95/1996 introduziria dizem respeito às características econômicas do imposto. A primeira seria a não incidência do ICMS sobre as exportações de produtos semielaborados que, de acordo com o Convênio ICM 66/88, seriam tributadas¹⁵. Permaneceriam tributadas as exportações de produtos não industrializados. Segunda, o contribuinte teria assegurado o direito a crédito do imposto cobrado sobre a operação de que resultara entrada de mercadoria, inclusive a destinada ao ativo fixo, ou recebimento de serviço, desde que a mercadoria ou o serviço não fosse insumo de operação isenta ou não tributada nem fosse alheio à atividade do estabelecimento. Em outras palavras, o projeto de lei isentava bens de capital e substituía o critério de crédito físico pelo de crédito financeiro. Embora previsse que a apuração do imposto fosse feita em cada estabelecimento, eventuais saldos credores de imposto poderiam ser imputados pelo contribuinte a qualquer estabelecimento seu no estado, o que reduziria a acumulação de créditos. Autorizava ainda à lei estadual instituir regime de estimativa para o comércio varejista de pequeno porte (como definido pelo estado).

O PLP nº 95/1996 previa que a União iria compensar financeiramente, durante cinco anos, as perdas de arrecadação dos estados em virtude da não incidência do ICMS sobre os produtos semielaborados e da desoneração dos bens de capital. Não haveria compensação para a desoneração dos bens de uso e consumo decorrente da adoção do critério de crédito financeiro. A compensação seria realizada mediante a entrega aos estados de títulos do Tesouro Nacional com prazo de vencimento não inferior a 20 anos, remunerados por taxa igual ao custo médio das dívidas dos estados junto à União. Tais títulos seriam não negociáveis em mercado e teriam poder liberatório para pagamento em favor da União de tributos e prestações de empréstimos contraídos junto ao Tesouro.

¹⁵ A Lei Complementar nº 65, de 15 de abril de 1991, que definiu o conceito de produto semielaborado, seria revogada.

No mês de junho de 1996 teve início uma rodada de reuniões técnicas de que participaram técnicos dos Ministérios da Fazenda e do Planejamento e um grupo de técnicos dos estados, com representantes das regiões do país, coordenado por um Secretário Estadual de Fazenda. O objetivo foi não só aprimorar o texto do projeto de lei do Deputado Kandir como complementá-lo mediante recepção de normas que já estavam em vigor e com normas novas propostas no anteprojeto do GT/Reforma do CONFAZ. Em especial, foram recepcionadas na íntegra as normas do anteprojeto que regulavam a criação e o funcionamento do CONFAZ e a concessão de incentivos fiscais. Outras alterações importantes foram as relativas à substituição tributária e às exportações. Foi admitida a substituição para frente sem exigência de acordo formal com entidades representativas das categorias econômicas dos contribuintes substituídos. O novo texto baseou-se no PLP nº 92/1996 e no Convênio ICM 66/88 e detalhou melhor os procedimentos. Em relação às exportações, a não incidência foi estendida a todas as exportações de mercadorias e serviços.

Nessa rodada de discussão técnica também se formulou uma proposta para assegurar que não houvesse queda de receita nos Estados, dispendo-se a União a assumir o custo da transição. Dessa discussão resultou o anexo da Lei Kandir¹⁶. O ponto de partida foi uma proposta da União de garantir que cada Estado teria, no mínimo, o mesmo nível real de arrecadação do ICMS que obteve antes da vigência da lei complementar, desde que não reduzisse seu esforço fiscal. A própria lei complementar asseguraria que o Tesouro Nacional entregaria a cada Estado, periodicamente, montante de recursos calculado com base na diferença entre a receita atual e a receita futura, caso essa fosse menor, observados certos critérios e condições. A cobertura dos custos de transição seria por um prazo limitado, até que o ICMS se consolidasse como um verdadeiro imposto sobre consumo, gerando receitas adicionais suficientes para contrabalançar as perdas advindas da correção das distorções que a legislação vigente impunha. Em síntese, a proposta era a seguinte:

- a) A diferença entre a receita obtida após a vigência da lei e a aquela de igual período anterior, apurada a cada bimestre, seria coberta pela União mediante a emissão e entrega de títulos públicos federais, com poder liberatório para fins de pagamento das dívidas dos Estados;

¹⁶ O seguro receita será tratado detalhadamente na seção 4 deste trabalho.

- b) A diferença de receita seria ajustada para levar em conta o desempenho fiscal dos estados, de forma a beneficiar aqueles que viessem a se esforçar para melhorar a eficiência de sua arrecadação; isto seria feito mediante a comparação do desempenho fiscal de cada estado com o do total dos estados e com o da União no respectivo território estadual;
- c) Para evitar problemas decorrentes do prazo estipulado para a primeira entrega de títulos, a ser feita depois de transcorrido um bimestre, seria concedido um adiantamento correspondente a três meses das perdas estimadas; e
- d) O valor anual da emissão de títulos não poderia superar o montante estimado das perdas líquidas de receitas de cada estado, decorrentes das exonerações previstas em lei, que seriam previamente estimadas.

A segunda rodada de discussão, iniciada em 14 de agosto, teve caráter misto de discussão técnica e negociação política. Dela participaram os Secretários de Fazenda dos Estados, o Ministro do Planejamento, o Secretário Executivo do Ministério da Fazenda, bem como técnicos que participaram da primeira rodada e outros assessores. Dela resultaram alguns ajustes no texto do projeto de lei bem como um acordo sobre o seguro receita. Como respeito ao seguro receita, houve na primeira rodada aceitação da estrutura geral da proposta de cobertura dos custos de transição, mas muitas críticas aos seus detalhes técnicos. Muitas mudanças foram introduzidas na segunda rodada entre elas o uso de transferências mensais de recursos orçamentários para os estados ao invés de entrega de títulos do Tesouro Nacional, com autorização na lei complementar para emissão dos títulos até o valor limite estimado para as perdas. Como se verá adiante, essa garantia de disponibilidade de recursos orçamentários para as transferências permitiu que o seguro receita cumprisse plenamente seu papel enquanto vigeu.

Toda a discussão que teve curso por mais de dois meses foi levada em conta no substitutivo do relator do projeto de lei na Câmara, Deputado Luiz Carlos Hauly. Antes da apresentação do substitutivo ao plenário houve uma terceira rodada de discussão do projeto, de caráter político, em que, a pedido dos estados, algumas alterações foram introduzidas no texto da lei. Ao chegar ao plenário da Câmara, em 20 de agosto, com todos os pontos polêmicos previamente acordados, o substitutivo teve tramitação rápida, sendo aprovado em 27 de agosto e enviado no dia seguinte ao Senado, onde se tornou o PLC nº 57/1996.

Nova rodada de negociação política ocorreu no Senado, onde o relator foi o Senador José Fogaça. Debates realizados na Comissão de Economia e Finanças mostraram clara oposição a dois aspectos do projeto de lei da Câmara. O primeiro era um parágrafo enxertado no projeto de lei sobre matéria relacionada ao ICMS mas alheia ao que a Constituição previa ser regulado pela lei complementar do imposto: a quais municípios atribuir, para efeito de distribuição de ICMS, o valor adicionado por usinas hidrelétricas. A outra objeção era aos artigos que regulavam a concessão de incentivos fiscais e criavam o CONFAZ.

Caso o Senado alterasse o texto do projeto de lei da Câmara, o projeto, em respeito ao parágrafo único do art. 65 da Constituição, teria que retornar àquela casa. Àquela altura, com as exonerações de exportações de produtos primários e semielaborados e de bens de capital praticamente decididas e apenas a espera do término da tramitação e sanção presidencial para serem aplicadas, as empresas estavam represando suas exportações e investimentos. O retorno do projeto à Câmara poderia prolongar essa situação. A solução encontrada foi um acordo político segundo o qual o Senado aprovaria o texto sem alterações e o Presidente da República vetaria as normas indesejadas.

Em 13 de setembro de 1996, a Lei Complementar nº 87/1996 foi sancionada pelo Presidente da República, vetados o § 4º do art. 11 e todos os seus artigos que regulavam a concessão de incentivos fiscais ou diziam respeito ao CONFAZ (art. 22, 27, 28, 29, 30 e 34). Em consequência dos vetos, permaneceram em vigor as normas sobre concessão de incentivos fiscais da Lei Complementar nº 24/75 e o CONFAZ continuou a não existir como instituição.

A Lei Kandir promoveu a mais importante reforma tributária do período posterior à Constituição de 1988 no que diz respeito à qualidade da tributação brasileira. Ainda que longe de ser ideal, o ICMS como por ela reformado ficou mais próximo do que se define internacionalmente como um bom imposto sobre o consumo. O processo de elaboração da lei, acima sumariado, é um bom exemplo de como o trabalho conjunto e a disposição de todas as partes envolvidas para fazer acordos de interesse nacional é capaz de produzir reformas tributárias relevantes para o desenvolvimento do país. Infelizmente, como se verá adiante, a continuação do processo é também um bom exemplo de como a falta de compromisso de autoridades e políticos futuros — e até mesmo de alguns que participaram das negociações — com acordos previamente feitos pode reduzir a qualidade da tributação com efeitos nefários sobre o desenvolvimento econômico.

As principais modificações introduzidas no ICMS pela Lei Kandir

A Constituição de 1988 atribuiu à lei complementar que rege o ICMS as seguintes tarefas: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos produtos industrializados; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; e g) regular a forma como, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados¹⁷.

As principais modificações introduzidas pela Lei Kandir dizem respeito aos itens “c” e “e” do parágrafo anterior. Em relação ao regime de compensação, a Lei Kandir substituiu o critério de crédito físico pelo de crédito financeiro, ou seja, os contribuintes teriam direito a crédito de imposto incidente sobre todos os bens adquiridos não alheios ao processo produtivo e não apenas sobre os que se incorporassem aos bens produzidos ou que fossem consumidos no processo de produção. Além disso, O ICMS deixava de ser um IVA tipo produto bruto, ou seja, incidente tanto sobre bens de consumo como sobre bens de capital, e passaria a ser um IVA tipo consumo, isto é, incidente somente sobre bens consumidos no país. Isso implicava duas modificações importantes: exonerar todas as exportações e as todas as aquisições de bens destinados ao ativo fixo das empresas. Assim são os IVAs de praticamente todos os cerca de 150 países que adotam esse tipo de imposto e assim é também o imposto sobre vendas a varejo, adotado atualmente por poucos países mas, ainda assim, mundialmente importante porque entre eles está os Estados Unidos. Portanto, o que a Lei Kandir determinava era que os estados brasileiros utilizassem um imposto universalmente reconhecido como a melhor prática tributária. Ela não criava incentivos fiscais; apenas eliminava enormes distorções causadas por

¹⁷ Art. 155, § 2º, inciso XII da Constituição. Posteriormente à Lei Kandir, a Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, adicionou as seguintes atribuições: definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará a não-incidência sobre operações que destinem a outros estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados prevista no art. 155, § 2º, inciso X, b; e fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

características do ICMS que não condiziam com a prática internacional e que tolhiam o crescimento econômico do país.

Era esperado que essas três mudanças, que alinhavam o ICMS com os impostos sobre produtos de todos os países economicamente importantes do mundo, resultariam no curto prazo em perdas de arrecadação para os estados. Contudo, era inevitável que, no médio prazo, tivessem efeito positivo sobre a receita¹⁸.

A desoneração das exportações aumentou a competitividade de nossos produtos no exterior, o que permitiu aumentar as vendas externas. Maior volume de exportações significa mais empregos e movimento econômico e maior capacidade para importar os bens de que necessitamos. A perda da fonte inapropriada de arrecadação estadual foi contrabalançada pela criação de outras, com evidentes benefícios para o país.

O ICMS inibia o investimento, pois tributava duas vezes os bens de capital: a primeira, quando a empresa adquiria uma máquina; e a segunda, quando vendia as mercadorias produzidas pela máquina, cujo preço inclui, evidentemente, a amortização do seu custo. No mundo de hoje, um país que tributa seu investimento mais pesadamente que seu consumo está condenado a não crescer e a não gerar empregos. A Lei Kandir corrigiu este absurdo. A exoneração das aquisições dos bens de capital eliminou a dupla tributação, reduzindo o custo do investimento, o que tornaria o país mais competitivo na atração de investimento e permitiria crescimento mais acelerado da produção, maior criação de novos empregos e, conseqüentemente, maior arrecadação, não fosse o retrocesso tratado na seção seguinte.

Apesar de a Constituição determinar que o ICMS seja não cumulativo, o imposto, em muitos casos, incidia duas vezes sobre o valor de um mesmo bem. Isto acontecia porque a legislação do ICMS não permitia que o contribuinte se creditasse do imposto por ele pago quando adquiria bens utilizados no processo de produção mas que não se incorporavam fisicamente à mercadoria vendida ou não eram consumidos durante o processo (que são os chamados bens de uso e consumo). Embora o bem não se incorpore, seu custo se inclui, como qualquer outro, no custo da mercadoria e era tributado novamente quando de sua venda¹⁹. A

¹⁸ Evidentemente, o crescimento ou não da receita e seu ritmo depende também de muitos outros fatores. O que se afirma no texto é que, se o efeito total desses outros fatores fosse manter a receita constante ao longo do tempo, as mudanças introduzidas pela lei Kandir fariam a receita crescer.

¹⁹ A frase deixa clara a diferença entre os critérios de crédito físico e de crédito financeiro e porque praticamente todos os países que usam o IVA adotam o critério de crédito financeiro.

eliminação da dupla tributação dos insumos reduziria o custo de produção, o que estimularia a oferta (inclusive para o mercado externo), via aumento do lucro, e/ou a demanda, via redução de preços, implicando maior nível de emprego e movimento econômico e, conseqüentemente, aumento da arrecadação. Mais uma vez, retrocesso posterior impediu que os benefícios das mudanças se realizassem.

Não fazia sentido criar compensações perenes aos estados, como muitos queriam e muitos ainda querem, por se corrigirem erros de definição do imposto estadual que prejudicavam o crescimento do país. Reforça esse ponto de vista o fato apontado nos parágrafos anteriores: no médio prazo, as mudanças realizadas teriam efeito positivo sobre a receita do ICMS. Por outro lado, era necessário reconhecer que a situação financeira dos estados não lhes permitia arcar com os custos de curto prazo das mudanças. Esse era, como se viu, o fundamento do seguro receita: assegurar que nenhum estado sofresse perda de arrecadação real durante a transição.

Muito se discutiu os efeitos das três mudanças mencionadas sobre a arrecadação do ICMS. Pouca atenção foi dada a aspectos da Lei Kandir que beneficiavam a arrecadação mesmo no curto prazo. Primeiro, a simples existência de uma lei complementar do ICMS impediu a erosão da base do imposto em decorrência de ações judiciais. Segundo, a Lei Kandir permitiu que as administrações tributárias estaduais continuassem a utilizar a substituição tributária. Terceiro, a Lei fechou brecha fiscal que permitia evasão de receita nas operações interestaduais de combustíveis. Finalmente, a Lei introduziu alterações na sistemática de tributação das importações, propiciando melhor controle.

As alterações posteriores

Lamentavelmente, boa parte dos benefícios que a Lei Kandir traria para a economia brasileira e para os cofres estaduais foi apagada ou postergada pela desastrada e desastrosa política tributária relacionada ao ICMS praticada desde então. O veto presidencial a alguns artigos da Lei permitiu que continuasse em vigor a Lei Complementar nº 24/75. Muitos estados continuaram a ignorar as regras para a concessão de incentivos fiscais e a chamada guerra fiscal se aprofundou com ganhos para alguns estados, que provavelmente não se sustentarão no longo prazo, ao custo de deterioração da receita do ICMS e, pior, das relações federativas e da eficiência econômica do país. A ela se somou a chamada “guerra dos portos” que cria vantagem competitiva para os produtores estrangeiros na disputa pelo mercado interno com os produtores nacionais. O

tratamento dos bens de capital foi alterado aumentando o custo do investimento. A adoção do critério de crédito financeiro foi sucessivamente postergada assegurando o descumprimento do preceito constitucional de que o ICMS é um imposto não cumulativo.

Dos principais benefícios econômicos da Lei Kandir, restou intacta apenas a exoneração de todas as exportações. A Emenda Constitucional nº 42/2003²⁰, incluiu a matéria na Constituição, inclusive assegurando aos contribuintes “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Desde o ponto de vista legal, a constitucionalização da matéria coroa um esforço de mais de um século no sentido de exonerar as exportações de todos os impostos exceto o imposto de exportação que é um instrumento de política típico dos governos centrais e raramente usado na grande maioria dos países inclusive no Brasil. Infelizmente, também quanto a esse aspecto a Constituição não está sendo cumprida. As exportações estão desoneradas, mas o imposto cobrado anteriormente esta sendo creditado apenas em parte e o aproveitamento do crédito não está plenamente assegurado.

O imposto pago anteriormente não está sendo integralmente creditado porque a vigência da norma da Lei Kandir que adota o critério de crédito financeiro está postergada até 1º de janeiro de 2020. O aproveitamento do crédito não está plenamente assegurado porque, se o exportador não tiver vendas internas suficientes para gerar débito de imposto em valor que permita a compensação dos créditos de imposto incidente sobre os insumos da produção destinada tanto ao mercado interno como ao mercado exterior, os créditos se acumulam e os estados não restituem o imposto pago a maior²¹. Uma das razões para a não restituição é que a legislação do ICMS prevê que nas operações interestaduais entre contribuintes, uma parcela do imposto pertence ao estado de origem dos bens. Logo, se o exportador situado em um estado importa insumos de outros estados, o estado de localização do exportador está obrigado a devolver imposto que ele não arrecadou, o que não é razoável. Esse problema só pode ser resolvido pela adoção plena do princípio do destino no comércio interestadual.

O tratamento usual dado pelos IVAs aos bens destinados ao ativo permanente é exonerá-los mediante tributação na aquisição do bem imediatamente seguida de crédito do imposto pago.

²⁰ Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.

²¹ Infelizmente, os dados referentes a créditos acumulados pelos exportadores não estão disponíveis. Só foi possível obter dados, levantado pelos estados, para apenas 12 estados em 2006 e 2007. De acordo com o § 4º do art. 91 do ADCT (redação dada pela EC nº 42/2003), o Ministério da Fazenda dispõe (ou deveria dispor) de tais dados. A despeito da sua importância, estes dados não estão sendo divulgados e não foi possível ter acesso aos mesmos.

Tal procedimento se deve ao fato de que, em geral, a classificação de um bem como bem de capital ou de consumo não depende de características intrínsecas do bem e sim de seu uso. Por exemplo, uma van pode ser um bem de capital que transporta carga ou passageiros ou um bem de consumo durável que transporta a família. Além disso, como o ICMS não é um imposto geral sobre o consumo, bens de capital utilizados por não contribuintes — ou seja, todos os prestadores de serviços, exceto de serviços de transporte e de comunicação —, por todos os contribuintes do Simples e por contribuintes do regime normal do ICMS em relação à parcela de sua produção que é isenta²² devem ser considerados consumo final e, portanto, tributados sem que o adquirente tenha direito a crédito do imposto pago.

A Lei Complementar nº 87/1996 seguiu o procedimento adotado pela maioria dos países: determinou a tributação dos bens de capital com direito a crédito imediato do imposto pelos contribuintes. Determinou a aplicação da norma aos bens de capital que dessem entrada no estabelecimento do contribuinte a partir da data de vigência da lei, ou seja, 1º de novembro de 1996. Essa regra, praticamente ideal, teve vida curta. A Lei Complementar nº 102/2000 exigiu que o crédito relativo ao imposto pago na aquisição de bens de capital fosse aproveitado ao longo de 48 meses. Embora a situação atual seja melhor que a situação anterior à Lei Kandir, parte do efeito positivo sobre o investimento propiciado pela Lei foi anulada ao se impor ao investidor um custo financeiro equivalente ao valor presente dos juros que ele teria que pagar para financiar uma parcela do imposto pago sobre o bem ao longo de quatro anos. Como a grande maioria dos países que usam imposto de consumo, seja IVA ou imposto de vendas a varejo, não impõe custo semelhante, em relação a esse ponto, o Brasil está em desvantagem na competição por investimentos.

Quanto aos bens de uso e consumo, Lei Complementar nº 87/1996 deu ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto pago sobre mercadorias entradas no estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 1998 exceto no caso de energia elétrica, em que o contribuinte poderia creditar o imposto pago sobre a energia elétrica consumida a partir da vigência da lei.

²² Seria mais próximo do ideal mas de administração praticamente impossível não exonerar os bens de capital somente no caso em que a venda do bem isento fosse destinada a não contribuinte do imposto ou se, quando destinada à contribuinte, não houvesse operação tributada posterior. Se o crédito não for concedido ao bem de capital utilizado na produção de bens isentos vendidos à contribuinte, haverá bitributação caso a venda realizada por esse contribuinte (ou uma venda posterior) seja tributada.

Excetuadas as entradas de energia elétrica e serviços de comunicação, a entrada em vigor do direito a crédito para bens de uso e consumo foi sucessivamente adiada e está atualmente prevista para 1º de janeiro de 2020²³. Em relação à energia elétrica e aos serviços de comunicação, os créditos foram mantidos até o final de julho de 2000. A partir de 1º de agosto, com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 102/2000²⁴, o crédito passou a ser permitido somente para o imposto pago sobre a entrada de energia elétrica e o recebimento de serviço de comunicação cujo consumo resultar em exportação, caso em que o crédito se dá na proporção das exportações sobre o total das saídas de mercadorias e prestações de serviço e quando a entrada de energia elétrica ou serviço de comunicação seja objeto de operação saída de energia elétrica ou de prestação de serviço de comunicação, respectivamente, e ainda, quando a energia elétrica for consumida no processo de industrialização. Nos demais casos, tal como ocorreu com os bens de uso e consumo, a vigência do direito a crédito foi sucessivamente postergada e está atualmente prevista para 2020.

Em resumo, pouco restou do progresso feito pela Lei Kandir em relação à possibilidade de creditar o imposto pago sobre as aquisições de bens de uso e consumo além da esperança de que o prazo para vigência estabelecido pela Lei Complementar nº 138/2010 não seja uma vez mais adiado.

4. O Seguro Receita: feito e desfeito

O Anexo da Lei Kandir

O art. 31 da Lei Kandir estabeleceu que a União entregasse mensalmente aos estados e municípios um montante de recursos calculado conforme o que estabeleceu o anexo da lei. Tendo em vista a transferência de ICMS aos municípios, estabelecida pelo art. 158, IV, da Constituição, a União entregaria a cada estado 75% do montante que lhe coubesse e os restantes 25% aos seus municípios de acordo com os critérios previstos no parágrafo único do art. 158.

²³ A Lei Complementar nº 92, de 23 de dezembro de 1997, adiou a entrada em vigor para 1º de janeiro de 2000; a Lei Complementar nº 99, de 20 de dezembro de 1999, para 1º de janeiro de 2003; a Lei Complementar nº 114, de 16 de dezembro de 2002, para 1º de janeiro de 2007; a Lei Complementar nº 122, de 12 de dezembro de 2006, para 1º de janeiro de 2011; e, finalmente, a Lei Complementar nº 138, de 29 de dezembro de 2010, para 1º de janeiro de 2020.

²⁴ Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000.

É importante notar que o propósito das transferências de recursos não era compensar os estados pelas perdas que sofreriam por deixarem de tributar as exportações de produtos primários e semielaborados, os bens de capital e os bens de uso e consumo. Há duas razões para isso, uma de ordem prática e a outra de política tributária. A razão de ordem prática era a impossibilidade de obter estimativas razoáveis das perdas. Na falta delas era impossível chegar a um acordo quanto ao valor a compensar. O que foi possível acordar, após muita discussão técnica e política, foi um teto para o valor das perdas. A razão de política econômica é que quase todos os IVAs existentes no mundo — e também os impostos sobre vendas a varejo dos poucos países que, como os Estados Unidos, não adotam o IVA — não tributam exportações, bens de capital e bens de uso e consumo. Não tributam porque os países querem ter impostos de consumo, mais afáveis ao investimento e ao crescimento econômico do que os impostos sobre produto bruto e cumulativos como era e — como a Lei Kandir foi, em boa parte, desfeita — ainda é o ICMS.

Uma analogia seria o caso de uma fábrica instalada próximo a uma cidade e que é boa fonte de emprego para a população local. A fábrica, porém, polui o ar respirado pela população e o rio onde a água é captada para uso pessoal e agrícola e que também é a fonte do pescado consumido pela população mais pobre. Uma lei é passada obrigando a fábrica a controlar os poluentes, o que implicará a necessidade de um investimento inicial em equipamentos e um aumento permanente do custo de produção. O aumento do custo possivelmente obrigará a fábrica a aumentar preços, reduzindo seu poder de competição e, conseqüentemente, a demanda por seu produto. Por outro lado, após um período de transição, a produção agrícola e pesqueira aumentará e a qualidade de vida e a saúde da população melhorarão, aumentando a produtividade da mão-de-obra. Com o aumento da renda, aumenta o consumo, inclusive dos bens produzidos pela fábrica. Com o aumento da produtividade, o custo de produção se reduz. Deveria a lei prever uma compensação eterna do aumento de custo do fabricante ou apenas alguma forma de auxílio temporário que lhe permita fazer o investimento necessário e enfrentar a transição sem reduzir significativamente o nível de emprego?

O ICMS polui o crescimento econômico. É muito difícil atrair investimento e crescer cobrando um imposto de mais de 20% sobre os bens de capital e sobre parte dos insumos e das exportações enquanto os demais países nada cobram²⁵. Os estados brasileiros têm plena

²⁵ A alíquota padrão adotada pelos estados brasileiros é 17% ou 18%. Como o imposto é cobrado “por dentro”, ou seja, o montante do imposto está incluído em sua própria base, a alíquota efetiva é 20,5% no primeiro caso e 22% no

consciência dessa dificuldade e tratam de compensá-la. Antes da exoneração dos bens de capital, concediam, mediante convênio, redução da base de cálculo do imposto incidente sobre uma lista de bens de capital²⁶. Além disso, concedem incentivos fiscais à revelia do CONFAZ, já declarados inconstitucionais, cujo custo em termos de receita perdida cada estado tenta transferir para outros estados. Quando o estado consegue transferir o custo, tem um ganho. Contudo, a capacidade de atração de investimento é efêmera, pois todos os estados têm impostos semelhantes e podem adotar idênticas políticas. Essa é a dinâmica perversa da chamada guerra fiscal: na falta de reação, é vantajoso para um estado conceder incentivos; como há reação, o resultado final é perda de receita para todos e a prevalência de outros fatores determinantes da localização das empresas²⁷. Trata-se de estranho comportamento coletivo dos estados: preferem perder os dedos para sempre a entregar uns poucos anéis em troca de um futuro melhor.

Ao invés de compensar perdas de receita, a Lei Kandir pretendeu suavizar a transição para um imposto de qualidade semelhante aos dos demais países economicamente importantes do mundo mediante o que ficou conhecido como o “seguro receita”: a lei assegurava, sujeito à restrição mencionada adiante, que por um período de seis anos — ou, em casos especiais, de 10 anos — a receita anual do ICMS de cada estado seria igual à receita de um período base (julho de 1995 a junho de 1996), multiplicada por um fator de atualização monetária (P) e um fator de ampliação (A). O fator A foi fixado na lei para 1996 e 1997 e, a partir de 1998 seria igual ao produto de um fator de crescimento (C), também fixado na lei, por um fator de eficiência relativa (E), obtido pela comparação do desempenho da arrecadação do estado em pauta com o desempenho da arrecadação dos demais estados e com o desempenho da arrecadação da União no estado. Em princípio, a União entregaria mensalmente a cada estado, o montante VE igual à duodécima parte da diferença entre o valor assim calculado e a arrecadação do ICMS em um período de 12 meses terminado no mês de apuração do valor da transferência²⁸.

segundo. Além disso, insumos importantes como energia elétrica e serviços de comunicação são considerados, ao menos em parte, bens de uso e consumo, negando-se o crédito do imposto pago que, na maioria dos estados, é calculado com alíquota efetiva de 33%.

²⁶ Convênio ICMS 52/91, de 26 de setembro de 1991. A respeito, ver o Apêndice deste trabalho.

²⁷ Ver R. Varsano, “A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde”, Planejamento e Políticas Públicas, nº 15, pp. 3-18, Jun. 1997.

²⁸ A descrição apresentada nesse parágrafo se aplica a partir do 13º mês de vigência da lei. As fórmulas do anexo são mais complexas para lidar com os 12 primeiros meses de vigência da lei, em que o período de referência tinha menos de 12 meses. O uso de médias móveis de 12 meses tinha por objetivo suavizar as flutuações de receita.

O fator E tinha o objetivo de evitar que o seguro receita desestimulasse o esforço de arrecadação dos estados. Ele premiaria o estado cujo crescimento da arrecadação estivesse acima do crescimento da arrecadação dos demais estados ou da arrecadação da União no estado. Por outro lado, criava o risco de reduzir a transferência daqueles que tivessem crescimento de arrecadação relativamente baixo. Por essa razão a Lei Kandir deu a opção aos estados de substituir o fator E pelo Fator de Estímulo ao Esforço de Arrecadação (F). Nessa opção, que teria que ser expressa em caráter irrevogável até 30 dias após a publicação da lei²⁹, o fator A seria igual à soma de C com F. O fator F seria não negativo: se o crescimento real da arrecadação do ICMS superasse em 75% o crescimento do PIB nacional, o valor de F seria igual à diferença entre o crescimento da arrecadação e o crescimento do PIB multiplicado por 1,75. Caso a arrecadação crescesse a uma taxa menor ou se o crescimento do PIB no ano fosse negativo, o valor de F seria igual a zero. Em síntese, caso o estado escolhesse a fórmula contendo E, poderia ser premiado com o aumento do fator A, mas correria o risco de ter A menor que C. Se escolhesse a fórmula contendo F, teria A no mínimo igual a C; mas dificilmente A seria maior que C.

A lei previa, entretanto, limites superiores para os montantes a serem entregues a cada estado. O estabelecimento de um valor limite para o seguro receita era indispensável para que o Congresso Nacional pudesse autorizar a emissão de títulos necessários para a sua implementação. Esses limites, Valores Máximos da Entrega (VME) eram obtidos para cada estado em cada período de apuração multiplicando a duodécima parte do Valor Previsto da Entrega Anual (VPE) do estado, fixado em termos nominais na lei, por fatores P e A e o fator de transição (T). Portanto, se T fosse igual a 1, VME e VE cresceriam na mesma proporção. Como o propósito de T era reduzir gradualmente as transferências até sua eliminação, a lei adotou T=1 em 1996, 1997 e 1998, mas a partir de 1999 T se reduzia progressivamente. Os valores de VPE para cada estado foram fixados a partir de estimativas grosseiras do que poderia ser a perda máxima de receita devida às mudanças introduzidas pela lei, feitas tanto pela União como pelos estados e negociadas técnica e politicamente. Não obstante a qualidade das estimativas, a percepção era a de que dificilmente as perdas efetivas teriam dimensão comparável aos elevados valores fixados para VPE.

²⁹ A Medida Provisória nº 1816, de 18 de março de 1999, convertida na Lei nº 10195, de 14 de fevereiro de 2001, autorizou os estados a alterar anualmente a opção.

A Lei Kandir tratou também de assegurar que haveria recursos orçamentários suficientes para realizar as entregas de recursos. Ela autorizou a inclusão nas leis orçamentárias de dotações até os montantes anuais previstos de entregas de recursos e assegurou fonte de recursos para realizar as entregas ao autorizar a emissão de títulos do Tesouro Nacional para tal finalidade. Por outro lado, exigiu encontro de contas ao determinar que a entrega dos recursos fosse satisfeita primeiro mediante pagamento ou compensação da dívida da unidade, inclusive de sua administração indireta, vencida e não paga ou vincenda no mês seguinte ao da entrega, junto ao Tesouro Nacional e demais entidades da administração federal. O saldo, se houvesse, seria creditado em moeda corrente.

O seguro receita era apurado mensalmente sendo o mês a que se referia a apuração denominado período de competência. A entrega dos recursos era efetuada até o final do segundo mês subsequente ao período de competência. O primeiro período de competência foi setembro de 1996, mês da publicação da lei e, portanto, a primeira distribuição de valor apurado do seguro receita ocorreu em novembro daquele ano. No entanto, conforme previsto na lei, a União entregou ao conjunto de estados no mês de outubro, a título de adiantamento, o montante de R\$500 milhões rateados em proporção aos respectivos VPEs dos estados³⁰. A duodécima parte dos valores adiantados, atualizada pelo Índice Geral de Preços, conceito Disponibilidade Interna, foi descontada dos recursos entregues nos 12 primeiros períodos de competência e, havendo resíduo, nos períodos de competência seguintes, até sua anulação.

Como relatado na seção 3 deste trabalho, a Lei Kandir foi fruto de negociações técnica e política minuciosas que ocorreram em várias rodadas ao longo do seu processo de elaboração e de tramitação no Congresso Nacional. Isso, contudo, foi insuficiente para conter o descontentamento de alguns estados com o resultado atingido. A partir de 2000, após a saída da maioria dos atores que participaram das negociações políticas da Lei Kandir dos postos que ocupavam, a União aceitou desfazer o seguro receita. Enquanto durou, o seguro receita entregou cerca de R\$ 11,3 bilhões aos estados e municípios. A Tabela 2 apresenta a distribuição das entregas em cada ano.

³⁰ Como em todas as demais entregas, 75% do valor do adiantamento foram entregues ao estado e 25% aos seus municípios

Em busca da perpetuação das transferências

Como mostra a Tabela 2, em consonância com o objetivo do seguro receita, muitos estados não receberam qualquer recurso exceto o adiantamento de outubro de 1996. Conforme relata Miski³¹, “em 2000, confirmando a expectativa inicial de evolução positiva da arrecadação do imposto, o mecanismo do seguro-receita previa entrega de recursos apenas para dezesseis dos vinte e sete Estados.” Para a grande maioria, as transferências do seguro receita não iriam além de 2002. Nessas circunstâncias, os estados pleitearam e a União aceitou a substituição do seguro receita por transferências com valor pré-fixado. A Lei Complementar nº 102/2000³² deu início ao processo de perenização das transferências compensatórias de perdas dos estados. Tais perdas na verdade ou não existem — caso dos bens de uso e consumo — ou estão mitigadas — casos de exportações exoneradas sem, contudo, restituir-se aos contribuintes os créditos de imposto sobre insumos que se acumulam, e de bens de capital, onerados por imposto cujo crédito, ao invés de imediato, só pode ser apropriado ao longo de 48 meses.

A Lei Complementar nº 102/2000 não eliminou o seguro receita. Ela suspendeu sua aplicação no período 2000 a 2002 e determinou a distribuição aos estados de valores fixos. O valor para 2000 era R\$ 3.864 milhões, do qual seriam descontados os valores já distribuídos a título de seguro receita. Para 2001 e 2002, o valor fixado era R\$ 3.148 milhões, que seria atualizado pela variação do Índice Geral de Preços, conceito Disponibilidade Interna. Os coeficientes de participação dos estados eram, em 2000, percentuais fixados na lei e, em 2001 e 2002, coeficientes resultantes da soma de três parcelas:

1. Valor das exportações para o exterior que estavam sujeitas ao ICMS em 31 de julho de 1996;
2. Valor dos créditos decorrentes de entradas de bens destinados ao ativo permanente; e
3. Valor da redução adicional de vinte por cento no ICMS das saídas para outros Estados dos bens de capital de que trata o Convênio 52/91.

³¹ J. K. Miski, “Histórico da Normatização das Transferências Intergovernamentais Ditadas pela Lei Kandir”, mimeo.

³² Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000.

Tabela 2. Entregas de recursos do Seguro Receita -1996 a 2001*

UF	Em R\$ mil						TOTAL
	1996	1997	1998	1999	2000	2001	
AC	740	343	4.712	137	0	0	5.932
AL	6.750	691	18.816	4.354	0	0	30.611
AM	4.725	0	27.958	40.156	27.885	0	100.725
AP	4.590	30.173	17.153	8.830	778	0	61.526
BA	17.919	162.310	155.691	157.186	87.231	0	580.337
CE	9.222	471	40.202	58.737	0	0	108.632
DF	6.588	0	0	0	0	0	6.588
ES	37.856	25.436	79.466	248.520	98.640	0	489.918
GO	10.185	0	0	71	0	0	10.257
MA	8.303	13.125	46.933	72.687	41.876	0	182.923
MG	60.133	111.844	337.518	518.936	369.616	0	1.398.047
MS	10.374	76.536	75.318	26.870	17.085	0	206.183
MT	13.160	62.158	88.262	97.419	46.434	0	307.434
PA	22.167	123.466	186.151	204.340	88.694	0	624.819
PB	3.726	123	0	1.027	0	0	4.876
PE	11.281	0	29.374	14.301	0	0	54.956
PI	2.027	3.196	3.353	17.331	3.965	1.522	31.393
PR	70.521	583.064	424.689	446.065	288.864	0	1.813.202
RJ	40.782	273.843	184.662	137.917	0	0	637.205
RN	2.946	0	0	0	0	0	2.946
RO	2.029	0	6.081	146	0	0	8.256
RR	311	0	0	4	0	0	314
RS	43.563	159.259	247.542	360.989	217.436	0	1.028.789
SC	16.152	51.909	107.211	139.103	73.930	0	388.306
SE	2.038	0	0	0	0	0	2.038
SP	136.863	466.573	59	1.950.355	668.384	0	3.222.234
TO	640	0	0	0	0	0	640
Brasil	545.593	2.144.521	2.081.152	4.505.482	2.030.818	1.522	11.309.088

Fonte: STN (compilados por J. K. Miski)

*Montantes anteriores à dedução de 15% para o FUNDEF que existe a partir de 1998.

Essa regra de cálculo que envolvia levantamentos de dados complicadíssimos e que, além disso, foi incorretamente expressada³³, deveria gerar coeficientes de participação que teriam que ser

³³ A lei prevê o somatório das três parcelas o que, evidentemente, não resulta em coeficientes. Ademais, determinava que se somassem o valor das exportações (valor da base do imposto) com impostos sobre bens de capital (valor do imposto).

aprovados por unanimidade pelo CONFAZ. Na falta de aprovação prevaleceriam os coeficientes fixados para 2000, o que de fato ocorreu. Ao final de 2002 a Lei complementar nº 115³⁴ eliminou de vez o seguro receita sem, contudo, perpetuar as compensações. Ela determinou que fosse distribuído aos estados em 2003 o montante de R\$ 3.900 milhões. Nos exercícios financeiros de 2004 a 2006, a União entregaria aos estados os montantes que fossem consignados a essa finalidade nos respectivos orçamentos da União. Foram mantidos os coeficientes de participação da lei anterior.

Dois pontos merecem destaque. Primeiro, a partir de 2004 os estados deixaram de ter qualquer garantia de quanto lhes seria entregue, ou mesmo de que haveria entrega, pois o montante passou a depender da discussão da Lei Orçamentária Anual. Evidentemente, essa inovação criou um novo foco de conflito repetido a cada ano. Segundo, a Lei Complementar nº 102 havia fixado montantes a distribuir arbitrários, que não tinham qualquer relação com perdas, mas tentou distribuí-los entre estados na proporção das respectivas supostas perdas. Como era de se esperar — e foi o que o seguro receita evitou — não foi possível obter estimativas razoáveis de perdas que pudessem ser de aceitação geral. A Lei Complementar nº 115/02 foi mais pragmática: reconheceu implicitamente que se trata de uma distribuição de recursos aos estados que apenas usa a estrutura da Lei Kandir como base legal sem que seu valor tenha qualquer relação com as supostas perdas impostas pelas desonerações ali determinadas.

Em dezembro de 2003, a Emenda Constitucional nº 42 elevou ao nível constitucional a disposição da Lei Kandir que exonera todas as exportações e introduziu no ADCT o art. 91 que deixou mais perto da perpetuação as entregas temporárias de recursos de que tratava a Lei Kandir³⁵. A perpetuação só ocorrerá se e quando regra semelhante for introduzida no corpo da Constituição sem a limitação temporal existente no art. 91. O art. 91 determina que a União entregue aos estados montante definido em lei complementar, de acordo com critérios, prazos e condições nela determinados, podendo considerar as exportações para o exterior de produtos primários e semielaborados, a relação entre as exportações e as importações, os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manutenção e

³⁴ Lei Complementar nº 115, de 26 de dezembro de 2002.

³⁵ Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Ver redação dada ao art. 155, § 2º, X, a, da Constituição pelo art. 1º da emenda e a criação pelo seu art. 3º do art. 91 do ADCT.

aproveitamento do crédito do imposto a que se refere o art. 155, § 2º, X, a³⁶. Reza ainda o art. 91 que enquanto não for editada a lei complementar, permanecerá vigente o sistema de entrega de recursos previsto na Lei Complementar nº 115/02. Até maio de 2013, a nova lei complementar não foi editada. Um ponto importante que aparentemente foi até aqui ignorado é a transitoriedade dessa disposição. Afirma o § 2º do art. 91 que a entrega de recursos prevista perdurará até que o ICMS tenha o produto de sua arrecadação destinado em proporção não inferior a oitenta por cento ao estado onde ocorrer o consumo das mercadorias, bens ou serviços. Esta disposição é obscura e merecerá especulação em uma seção posterior deste trabalho.

Desde 2004 a União tem transferido recursos aos estados e municípios a título de auxílio financeiro com o objetivo de fomentar as exportações. São transferências voluntárias amparadas por medidas provisórias depois convertidas em leis ordinárias³⁷. Essas leis têm todas aproximadamente a mesma estrutura: fixam o montante a entregar e os coeficientes de participação; destinam 25% do montante que cabe a cada estado aos seus municípios; destinam os recursos primeiramente a dívidas vencidas e não pagas das unidades da federação com a União; e exigem que os estados informem ao Ministério da Fazenda o aproveitamento dos créditos de ICMS pelos exportadores, sendo o não-envio penalizado com suspensão do recebimento do auxílio.

A Tabela 3 mostra as entregas de recursos feitas sob o amparo das Leis complementares nº 102/00 e nº 115/02 e da Emenda Constitucional nº 42. A Tabela 4 apresenta o total anual das distribuições efetuadas desde 2004 até 2012. Verifica-se que, a partir do momento em que cessou a garantia de que um montante pré-estabelecido de recursos para as entregas aos estados e municípios seria previsto no orçamento, o valor nominal global das transferências amparadas pela Lei complementar nº 115/2002 e pelo art. 92 do ADCT se reduziu de R\$ 3,87 bilhões em 2003 para R\$ 3,40 bilhões em 2004 e 2005 e para R\$ 1,95 bilhões de 2006 em diante. Na prática, a exceção de 2008, as transferências voluntárias nada mais fizeram do que complementar aquelas

³⁶ O ICMS não incidirá “sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”.

³⁷ Lei nº 10966, de 9 de novembro de 2004; Lei nº 11131, de 1º de julho de 2005; Lei nº 11289, de 30 de março de 2006; Lei nº 11452, de 27 de fevereiro de 2007; Lei nº 11492, de 20 de julho de 2007; lei nº 11512 de 8 de agosto de 2007; Lei nº 11793, de 6 de outubro de 2008; Lei nº 12087, de 11 de novembro de 2009; Lei nº 12385 de 3 de março de 2011; lei nº 12597 de 22 de março de 2012; e Lei nº 12789, de 21 de fevereiro de 2013.

transferências de modo a manter o total nominal das entregas de recursos em nível semelhante ao de 2003.

Tabela 3. Entregas de recursos da Lei Complementar nº 87/1996 após a eliminação do seguro receita – 2000 a 2012

R\$ mil

UF	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
AC	3.513	3.261	3.598	2.934	3.095	3.095	1.775	1.775	1.775	1.775	1.775	1.775	1.775
AL	30.215	30.092	33.211	27.075	28.567	28.567	16.384	16.386	16.385	16.384	16.384	16.384	16.384
AM	11.059	36.097	39.838	35.256	34.268	34.268	19.654	19.655	19.654	19.654	19.654	19.654	19.654
AP	15.131	14.558	16.067	13.187	13.820	13.820	7.926	7.927	7.927	7.926	7.926	7.926	7.926
BA	56.303	133.111	146.906	161.906	126.366	126.366	72.475	72.481	72.478	72.475	72.475	72.475	72.475
CE	59.976	58.336	64.381	52.485	55.380	55.380	31.762	31.764	31.763	31.762	31.762	31.762	31.762
DF	22.017	29.001	32.006	26.093	27.532	27.532	15.790	15.791	15.791	15.790	15.790	15.790	15.790
ES	58.513	152.680	168.513	186.005	144.953	144.953	83.135	83.141	83.138	83.135	83.135	83.135	83.135
GO	47.938	47.803	52.757	43.009	45.380	45.380	26.027	26.029	26.028	26.027	26.027	26.027	26.027
MA	22.832	60.126	66.357	72.876	57.079	57.079	32.737	32.739	32.738	32.737	32.737	32.737	32.737
MG	126.327	462.159	510.062	452.164	438.741	438.741	251.631	251.651	251.641	251.631	251.631	251.631	251.631
MS	30.622	44.219	48.801	39.784	41.978	41.978	24.076	24.078	24.077	24.076	24.076	24.076	24.076
MT	28.043	69.512	76.715	62.541	65.990	65.990	37.847	37.850	37.849	37.847	37.847	37.847	37.847
PA	80.532	156.285	172.481	149.371	148.366	148.366	85.092	85.099	85.096	85.092	85.092	85.092	85.092
PB	9.719	10.297	11.364	9.264	9.775	9.775	5.606	5.607	5.606	5.606	5.606	5.606	5.606
PE	53.231	54.063	59.680	48.657	51.324	51.115	28.970	28.973	28.971	28.970	28.970	28.970	28.970
PI	6.657	9.282	11.923	10.575	10.256	10.256	5.882	5.883	5.882	5.882	5.882	5.882	5.882
PR	100.791	361.105	398.526	348.699	342.807	342.807	196.610	196.626	196.618	196.610	196.610	196.610	196.610
RJ	225.495	210.055	231.823	188.990	199.411	199.411	114.368	114.377	114.373	114.368	114.368	114.368	114.368
RN	9.844	12.970	14.314	11.669	12.313	12.313	7.062	7.062	7.062	7.062	7.062	7.062	7.062
RO	6.813	8.932	9.857	8.036	8.479	8.479	4.863	4.863	4.863	4.863	4.863	4.863	4.863
RR	1.173	1.370	1.511	1.232	1.300	1.300	746	746	746	746	746	746	746
RS	171.370	359.748	397.029	426.132	341.520	341.520	195.872	195.883	195.875	195.867	195.867	195.867	195.867
SC	58.359	128.622	141.951	154.220	122.105	122.105	70.031	70.036	70.033	70.031	70.031	70.031	70.031
SE	6.808	8.971	9.901	8.072	8.517	8.517	4.885	4.885	4.885	4.885	4.885	4.885	4.885
SP	543.489	1.115.905	1.231.828	1.326.428	1.059.587	1.059.557	607.686	607.314	607.290	607.265	607.265	607.265	607.265
TO	2.140	2.820	3.112	2.537	2.677	2.677	1.535	1.535	1.535	1.535	1.535	1.535	1.535
Brasil	1.788.910	3.581.378	3.954.514	3.869.197	3.401.588	3.401.348	1.950.426	1.950.156	1.950.079	1.950.000	1.950.000	1.950.000	1.950.000

Fonte: STN

*Montantes anteriores à dedução de 15% para o FUNDEF, que existe desde 1998 até 2006, e de 16,66% em 2007, 18,33% em 2008 e 20% a partir de 2009 para o FUNDEB.

Tabela 4. Entregas de recursos dos auxílios financeiros para fomentar exportações – 2004 a 2012

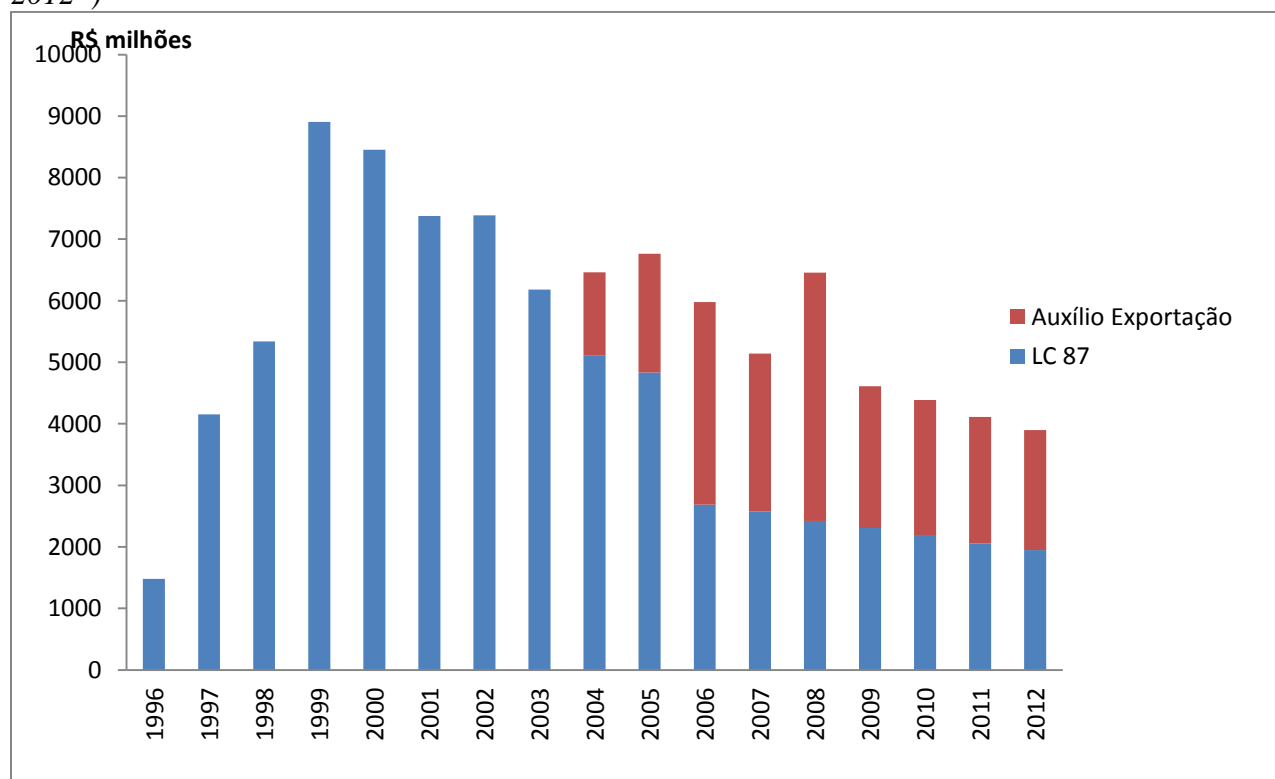
R\$ mil

UF	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
AC	2.058	3.584	4.900	3.296	7.707	2.154	1.233	2.540	2.084
AL	39.377	52.081	69.215	63.074	46.442	14.637	16.514	24.366	25.002
AM	26.671	39.606	57.126	49.040	41.157	25.636	27.664	29.199	19.332
AP	8.976	11.748	14.569	19.662	7.885	0	0	0	1.479
BA	40.055	57.952	100.066	82.169	137.028	80.032	88.550	97.931	73.697
CE	17.834	25.727	44.314	36.421	36.015	9.354	10.115	12.567	8.134
DF	446	2.877	8.181	5.751	7.180	0	0	0	0
ES	83.504	110.692	176.560	149.371	206.395	137.969	140.458	121.123	156.386
GO	24.738	33.001	52.966	44.703	131.862	111.392	123.997	114.542	101.795
MA	39.178	51.000	79.880	68.058	89.651	40.158	52.938	41.689	38.048
MG	56.899	104.463	212.260	164.696	467.397	330.923	355.435	350.162	483.876
MS	15.268	21.560	36.467	30.174	55.958	36.481	38.292	37.699	44.767
MT	84.553	105.183	156.927	136.297	297.498	265.494	315.202	287.313	237.565
PA	125.023	159.865	245.775	195.718	219.009	143.748	161.465	121.973	196.902
PB	12.872	15.989	23.817	20.699	13.320	5.997	5.435	6.060	6.308
PE	5.694	11.628	24.397	18.464	39.681	10.319	8.758	14.449	10.501
PI	7.988	11.862	17.109	14.687	6.997	3.013	5.804	5.435	3.956
PR	78.015	121.129	221.045	177.931	221.721	136.886	113.583	80.407	89.295
RJ	20.898	41.636	88.311	67.572	219.890	77.451	88.529	93.778	109.718
RN	17.375	21.507	31.910	27.777	24.836	16.044	13.572	13.190	9.913
RO	10.076	12.587	18.868	16.357	19.354	21.531	15.588	18.936	14.368
RR	2.288	2.804	4.114	3.598	2.530	944	713	565	556
RS	67.617	108.777	203.592	162.432	231.425	178.424	156.776	149.690	127.452
SC	67.693	90.126	144.371	121.938	132.333	78.960	58.144	72.911	59.038
SE	2.536	3.713	6.475	5.298	15.120	6.444	5.773	6.930	7.435
SP	31.620	127.665	338.397	242.352	555.047	202.135	128.851	230.261	104.645
TO	6.113	8.636	11.694	10.282	17.460	13.874	16.611	16.283	17.749
Brasil	895.364	1.357.400	2.393.304	1.937.817	3.250.901	1.950.000	1.950.000	1.950.000	1.950.000

Fonte: STN

A Figura 1 mostra a evolução em termos reais das transferências aqui discutidas. Enquanto existiu o seguro receita, o valor real das transferências foi crescente. A previsão era a de que ele se reduziria e que, a partir de 2003, ficaria restrito a uns poucos estados cuja arrecadação era muito dependente de exportações, como era o caso, por exemplo, do Pará. A Lei Complementar nº 102/00 conseguiu manter de 2000 a 2002 um nível real de transferências relativamente elevado, ainda que inferior ao pico de 1999. Já a Lei Complementar nº 115/02 manteve em 2003 nível nominal de transferências semelhante ao de 2002, mas, a partir de 2004, com a determinação do nível de transferências passando a ser feita durante o processo de definição do orçamento da União, isso deixou de ser possível. Surgem então as transferências voluntárias de auxílio aos estados exportadores que asseguram valor real da entrega de recursos de 2004 a 2008 igual, em média, à entrega de 2003. A partir de 2009, o valor nominal transferido aos estados e municípios se mantém constante e sofre, portanto, corrosão inflacionária.

Figura 1. Valor real das transferências ao amparo das Leis Complementares nº 87/96, 102/00 e 115/02, do art.91do ADCT e dos auxílios aos estados exportadores (R\$ milhões de 2012*)



Fonte: STN e IBGE

* Deflator: Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC) elaborado pelo IBGE.

5. Uma Quantificação Precária das Variações de Receita do ICMS em Virtude da Lei Kandir

A Tabela 5 mostra que o seguro receita enquanto existiu — ou seja, até 2000 — cumpriu seu objetivo. Verifica-se, primeiro, que na maioria dos estados a Lei Kandir não impediu que a arrecadação real crescesse a um ritmo muito acima da taxa de variação do PIB real³⁸. A arrecadação real média anual do período 1997 a 2000 é mais que 10% superior a de 1996 em 12 estados e apenas dois, Amazonas e Maranhão, mostram redução da arrecadação real. Segundo, uma vez acrescentado o montante do seguro receita à arrecadação somente seis estados têm crescimento da receita média real inferior a 10% em relação à de 1996. Dentre esses, apenas o Amazonas, por motivos outros que os efeitos da Lei Kandir, apresenta redução de receita média no período³⁹.

Isto não significa, contudo, que todas as perdas de arrecadação real devidas à desoneração das exportações e de bens de capital foram compensadas. É o que mostra a Tabela 6, construída com base em levantamento de dados realizado pelo GT8/Quantificação do CONFAZ e usando metodologia descrita no Apêndice deste trabalho.

A despeito do excelente trabalho realizado pelo GT8/Quantificação do CONFAZ, é impossível obter uma quantificação razoavelmente precisa das variações de receita atribuíveis às alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 87/96. Há dois conjuntos de motivos para isso. O primeiro diz respeito à disponibilidade de informação e seu custo de obtenção e o segundo à impossibilidade de se saber qual seria o comportamento da economia brasileira e principalmente das suas exportações na ausência da Lei.

A informação necessária para a quantificação existe senão nas Guias de Informação e Apuração do ICMS (GIA) pelo menos na contabilidade dos contribuintes. O problema é que o nível de desagregação da informação necessário para estimações acuradas é muito alto. Por exemplo, não basta saber quanto foi exportado por contribuintes de cada estado. É preciso saber o valor das exportações que até a publicação da Lei Kandir eram tributadas. Devido ao problema de classificação que existe quanto ao que seja produto semielaborado — por mais precisa que seja a definição sempre existe uma zona cinzenta — ter-se-ia que, idealmente, fazer o

³⁸ Ver variação do PIB na Tabela 1.

³⁹ No caso do Amazonas, as perdas devido à exoneração das exportações e dos bens capital, estimadas pelo GT8/Quantificação do CONFAZ são muito pequenas em relação à redução da arrecadação real observada, o que indica que a redução não se deveu aos efeitos da Lei Kandir.

levantamento ao nível de cada operação de exportação, o que é uma tarefa inviabilizada por seu custo.

Ainda que toda a detalhada informação necessária fosse obtida, o valor acurado das variações de receita não poderia ser conhecido posto ser necessário comparar o que efetivamente ocorreu com o que ocorreria na ausência da Lei e não com a situação prévia à data de sua publicação. Por exemplo, os oito principais produtos da pauta brasileira de exportações de 2012 são produtos primários ou semielaborados⁴⁰. Eles são responsáveis por 42,5% do valor total das exportações. Sem dúvidas, isto foi possibilitado pelo elevado nível dos preços de *commodities* nos últimos anos; mas dificilmente o resultado seria o mesmo caso os exportadores brasileiros, para os quais o preço de venda é ditado em geral pelo mercado mundial, tivessem que arcar com 13% de imposto sobre suas exportações. Além disso, como visto na seção 3, há que considerar as variações na receita causadas indiretamente pelos efeitos da Lei, tais como as devidas a variações no nível das importações ou do emprego e renda e, por conseguinte, do consumo. Nada disso é observável e estimáveis razoáveis por meio de modelos econométricos são complexas e requerem uma quantidade colossal de informação.

Em vista disso, a quantificação aqui apresentada é precária por várias razões. Primeira, os dados de exportação utilizados são os referentes às exportações totais, registrados pela Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento (SECEX/MDIC), dos quais se deduz o total das exportações de produtos definidos como industrializados pela legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI), o que não necessariamente coincidem com o conceito de produtos primários e semielaborados como definido nas normas legais do ICMS. Segunda, para levar em conta o efeito da Lei Kandir sobre o valor das exportações, o que não foi feito pelo GT8/Quantificação do CONFAZ, utilizou-se aqui um procedimento grosseiro relatado no Apêndice. Terceira, não se incorporaram estimativas de crescimento da receita devido aos efeitos indiretos da Lei sobre o valor das importações e do consumo de bens nacionais e nem mesmo seus efeitos diretos sobre as aquisições de bens de capital. Quarta, não se deduziram do valor das exportações os valores dos insumos tributados cujo imposto não pode ser creditado pelos exportadores seja porque não dão direito a crédito de acordo com o critério de crédito físico ou

⁴⁰ Minérios de ferro e seus concentrados, óleos brutos de petróleo, soja mesmo triturada, açúcar de cana em bruto, carne de frango congelada, fresca ou refrigerada, inclusive miúdos, farelo e resíduos da extração de óleo de soja, café cru em grão e milho em grãos.

porque o exportador não tem suficiente débito de imposto em operações internas para compensá-los e os créditos acumulados não são restituídos.

Feitas essas ressalvas, o que mostra a Tabela 6 é que, ao final de 2000, o valor real das entregas de recursos feitas desde outubro de 1996 ao conjunto dos estados supera as perdas de arrecadação nas exportações acumuladas durante o período sem contudo ser suficiente para compensar, além dessas perdas, as devidas à desoneração dos bens de capital. Cessadas as entregas do seguro receita, o valor real das entregas de recursos mostra tendência declinante enquanto as perdas reais aumentam. Em decorrência, o valor das perdas não compensadas aumenta. Estima-se que, ao final de 2011, o valor real das perdas não compensadas acumuladas desde outubro de 1996 atingiu 6,2% da arrecadação real de ICMS daquele período. Vale lembrar que, pelas razões antes apontadas, esse percentual é uma superestimação grosseira das verdadeiras perdas não compensadas⁴¹.

⁴¹ Exercício semelhante poderia ser feito para cada estado. Contudo, as estimativas de perdas em cada estado são ainda mais precárias devido a problemas na alocação entre estados das exportações e das perdas relativas à desoneração dos bens de capital.

Tabela 5. Arrecadação real do ICMS e entregas de recursos do anexo da Lei Kandir

R\$ mil de 2012

UF	Arrecadação real		Variação da arrecadação real		Seguro receita 1/			Variação arrecadação mais seguro receita	
	1996	Média 1997 a 2000	Absoluta	Percentual	Média 1997 a 2000	Em % da arrecadação		Absoluta	Percentual
AC	121.052	187.557	66.506	54,9	5.636	3,0		72.142	59,6
AL	955.121	1.039.379	84.258	8,8	35.770	3,4		120.028	12,6
AM	3.218.310	2.852.750	-365.560	-11,4	65.501	2,3		-300.059	-9,3
AP	141.381	172.058	30.677	21,7	172.987	15,7		57.663	40,8
BA	6.860.407	7.169.698	309.290	4,5	387.944	5,4		697.234	10,2
CE	3.210.061	3.580.936	370.875	11,6	98.873	2,8		469.748	14,6
DF	2.172.112	2.625.961	453.849	20,9	16.530	0,6		470.378	21,7
ES	3.746.828	4.021.456	274.628	7,3	282.859	7,0		557.487	14,9
GO	3.898.093	4.268.368	370.275	9,5	33.277	0,8		403.552	10,4
MA	1.193.666	1.138.506	-55.160	-4,6	120.346	10,6		65.186	5,5
MG	14.723.984	15.034.575	310.592	2,1	898.676	6,0		1.209.267	8,2
MS	1.656.375	1.949.211	292.837	17,7	143.800	7,4		436.636	26,4
MT	2.158.541	2.569.390	410.850	19,0	186.559	7,3		597.408	27,7
PA	2.022.884	2.217.980	195.096	9,6	406.151	18,3		601.247	29,7
PB	1.216.355	1.414.996	198.642	16,3	8.048	0,6		206.690	17,0
PE	3.974.706	4.334.125	359.419	9,0	67.344	1,6		426.763	10,7
PI	762.500	831.029	68.529	9,0	16.368	2,0		84.896	11,1
PR	7.624.147	8.061.621	437.475	5,7	904.143	11,2		1.341.618	17,6
RJ	14.153.435	16.041.463	1.888.028	13,3	679.077	4,2		2.567.105	18,1
RN	1.027.313	1.082.016	54.702	5,3	7.391	0,7		62.094	6,0
RO	635.051	912.416	277.365	43,7	5.097	0,6		282.462	44,5
RR	118.337	176.515	58.178	49,2	1.472	0,8		59.649	50,4
RS	10.889.859	11.034.301	144.442	1,3	734.231	6,7		878.673	8,1
SC	5.195.095	5.405.731	210.636	4,1	263.863	4,9		474.498	9,1
SE	833.662	959.623	125.961	15,1	5.112	0,5		131.072	15,7
SP	58.146.537	62.290.665	4.144.128	7,1	1.669.192	2,7		5.813.320	10,0
TO	376.263	491.484	115.221	30,6	1.607	0,3		116.828	31,0
Brasil	151.032.073	162.188.766	11.156.693	7,4	7.071.009	4,4		18.227.702	12,1

Fonte: Arrecadação – Secretarias de Fazenda ou Finanças dos estados e Boletim do CONFAZ; entregas de recursos – STN; Deflator – IBGE (INPC)

1/ O adiantamento aos estados feito em outubro de 1996 e as entregas de novembro e dezembro de 1996 foram incluídas em 1997; a entrega ao Piauí em 2001 foi incluída em 2000.

Tabela 6: Estimativa grosseira das perdas de receita dos estados em virtude da Lei Kandir

R\$ milhões de 2012

Ano	Entrega de recursos	Perdas de receita			Perdas de receita não compensadas					
		Exportação	Bens capital	de Total	No ano		Ate o ano		Em % da receita até o ano	
					Exportação	Total	Exportação	Total	Exportação	Total
1996	1.479	1.525	1.091	2.616	46	1.137	46	1.137	0,12	2,85
1997	3.938	4.704	6.174	10.878	766	6.940	812	8.077	0,42	4,20
1998	5.061	5.231	7.567	12.798	170	7.737	982	15.814	0,29	4,62
1999	8.444	6.642	9.050	15.692	-1.802	7.248	-820	23.062	-0,16	4,59
2000	8.019	7.562	6.044	13.606	-457	5.587	-1.277	28.650	-0,19	4,16
2001	6.998	8.170	3.283	11.452	1.172	4.455	-105	33.105	-0,01	3,75
2002	7.008	11.591	5.449	17.041	4.583	10.032	4.478	43.137	0,41	4,00
2003	5.863	13.345	6.788	20.133	7.482	14.270	11.960	57.407	0,94	4,52
2004	6.127	13.426	8.633	22.059	7.299	15.932	19.259	73.338	1,30	4,96
2005	6.416	12.470	8.278	20.748	6.055	14.332	25.313	87.670	1,49	5,16
2006	5.671	12.190	8.824	21.014	6.519	15.343	31.832	103.013	1,64	5,32
2007	4.877	12.898	9.694	22.592	8.021	17.715	39.853	120.729	1,82	5,53
2008	6.122	14.413	10.485	24.898	8.291	18.776	48.144	139.505	1,96	5,68
2009	4.370	14.024	11.415	25.439	9.654	21.069	57.798	160.574	2,12	5,88
2010	4.157	14.031	12.169	26.200	9.873	22.042	67.672	182.616	2,23	6,02
2011	3.900	16.920	12.282	29.202	13.020	25.302	80.691	207.918	2,40	6,19

Fonte: Ver Anexo " Metodologia para cálculo das variações de receita em virtude da Lei Kandir".

6. Extinção das Entregas Estabelecidas Transitoriamente na Constituição

O § 2º do art. 91 do ADCT, criado pela Emenda Constitucional nº 42/03, é textualmente o seguinte: “A entrega de recursos prevista neste artigo perdurará, conforme definido em lei complementar, até que o imposto a que se refere o art. 155, II, tenha o produto de sua arrecadação destinado predominantemente, em proporção não inferior a oitenta por cento, ao Estado onde ocorrer o consumo das mercadorias, bens ou serviços”.

O ICMS teria o produto de sua arrecadação integralmente destinado ao estado onde ocorrer o consumo das mercadorias, bens ou serviços caso fosse adotado o princípio de destino. Na verdade, como se viu ao longo deste texto, a base do ICMS contém mais que puramente bens de consumo devido a pelo menos às seguintes deficiências que a Lei Kandir tentou eliminar ou mitigar: tributação dos bens de uso ou consumo, concessão de crédito para bens de capital ao longo de 48 meses e não restituição de créditos de imposto acumulados devido à impossibilidade de aproveitá-los para abater débitos de imposto. Por outro lado, nem todo o consumo é tributado devido a isenções, não incidências, e incentivos fiscais. Além disso, há diferenciação de alíquotas dentro de cada estado e, portanto, fragmentação da base. Nesta seção, interpreta-se a expressão “consumo das mercadorias, bens ou serviços” como uma menção à base do ICMS como atualmente definida.

Como o próprio nome indica, tributar de acordo com o princípio de destino significa tributar todos os bens destinados ao estado, ou seja: a) tributar todos os bens produzidos no estado que são consumidos no mesmo estado; b) tributar com a mesma alíquota utilizada no caso do item (a) todos os bens importados do exterior que são consumidos no estado; c) tributar com a mesma alíquota utilizada no caso do item (a) todos os bens importados de outros estados que são consumidos no estado; d) não tributar bens exportados para o exterior; e e) não tributar bens exportados para outros estados. Como (a), (b) e (d) já ocorrem, o ICMS teria o produto de sua arrecadação integralmente destinado ao estado onde ocorrer o consumo das mercadorias, bens ou serviços caso (c) e (e) ocorressem.

A Tabela 7 apresenta tal situação conforme simulação feita utilizando o modelo de trabalho recente desenvolvido pelo GT44-A/Alíquotas Interestaduais do CONFAZ⁴². A primeira coluna apresenta as arrecadações do ICMS de cada estado em 2011, que foi o ano utilizado nas

⁴² CONFAZ, “ICMS nas Operações e Prestações Interestaduais com o Regime Tributário Atual e com Modelo Simulado”, versão de 29 de novembro de 2012.

simulações. A segunda coluna mostra os ganhos ou perdas de receita que os estados teriam caso a alíquota zero fosse aplicada nas operações interestaduais, ou seja, caso (c) e (e) ocorressem. A soma dos dois montantes é, portanto, o valor que teria o produto da arrecadação do ICMS do estado se a arrecadação do ICMS fosse integralmente destinada ao estado onde ocorre o consumo das mercadorias, bens ou serviços. A coluna final da tabela mostra a diferença entre a arrecadação efetiva e o que ela seria se destinada em proporção igual a 80%, “ao Estado onde ocorrer o consumo das mercadorias, bens ou serviços.” Verifica-se que a diferença é positiva em 20 estados, ou seja, **nesses estados, a condição prevista para a cessação das entregas de recursos estabelecidas pelo art. 91 do ADCT já foi satisfeita.** As exceções em 2011 eram Acre, Distrito Federal, Maranhão, Pará, Piauí, Rio de Janeiro e Rio Grande do Norte.

O texto do § 2º do art. 91 do ADCT é dúbio. Uma possível interpretação é que a condição para a cessação da entrega de recursos deve ser aplicada estado a estado. Nesse caso, apenas os estados onde a condição não foi satisfeita deveriam continuar a receber os recursos. Uma interpretação alternativa é que os recursos devem continuar a ser entregues a todos os estados até que a condição seja satisfeita em todos eles. Se é que isto não aconteceu em 2012, certamente acontecerá caso haja a pretendida redução das alíquotas aplicáveis às operações interestaduais.

O Projeto de Resolução do Senado (PRS) nº1 de 2013 ora em discussão propõe a redução gradual das alíquotas de ICMS aplicáveis a operações interestaduais entre contribuintes, atualmente iguais a 12% e 7%. O Texto aprovado pela Comissão de Assuntos Econômicos do Senado (CAE) propõe que as alíquotas gerais sejam 7% e 4% a partir de 2018, além de outras aplicáveis especificamente a determinadas operações⁴³. De acordo com o PRS, as alíquotas serão iguais a 10% e 5% em 2015. A Tabela 8 mostra, usando a simulação do CONFAZ que, se o PRS nº1 for aprovado, a arrecadação em todos os estados será maior que aquela que seria obtida se as respectivas arrecadações do ICMS fossem iguais a 80% das que seriam obtidas tendo como base do imposto o consumo no estado. Em outras palavras, a transferência prevista no art. 91 da ADCT cessaria visto que o ICMS teria “o produto de sua arrecadação destinado predominantemente, em proporção não inferior a oitenta por cento, ao Estado onde ocorrer o consumo das mercadorias, bens ou serviços”.

⁴³ O texto do PRS nº 1 que será considerado pelo plenário do Senado foi aprovado pela CAE em 7 de maio de 2013. As operações às quais não se aplicam as alíquotas gerais são as com gás natural, as originadas na Zona Franca de Manaus, as com bens e mercadorias importados do exterior disciplinadas pela Resolução do Senado nº13, de 25 de abril de 2012. Elas também não se aplicam às prestações de serviço de transporte aéreo de passageiro, carga e mala postal, disciplinadas pela Resolução do Senado nº 95, de 13 de dezembro de 1996.

Tabela 7. Destinação da arrecadação do ICMS e a condição prevista no art. 91 do ADCT

R\$ mil

UF	Arrecadação ICMS 2011	Ganhos perdas adoção princípio destino ^{1/}	e com do de	100% da arrecadação no estado de consumo	80% da arrecadação no estado de consumo	Diferença
	(A)	(B)		(C) = (A) + (B)	(D) = 0,8 x (C)	E = (A) - (D)
AC	585.837	172.142		757.979	606.383	-20.546
AL	2.272.831	378.225		2.651.056	2.120.844	151.987
AM	5.919.879	-6.778.092		-858.213	-686.571	6.606.450
AP	510.612	124.299		634.911	507.929	2.683
BA	13.231.412	-324.245		12.907.167	10.325.734	2.905.678
CE	6.794.824	998.186		7.793.010	6.234.408	560.416
DF	5.195.242	1.463.089		6.658.331	5.326.665	-131.423
ES	8.560.649	-3.721.783		4.838.866	3.871.093	4.689.556
GO	9.875.178	-2.645.078		7.230.100	5.784.080	4.091.098
MA	3.412.368	1.325.183		4.737.551	3.790.041	-377.673
MG	29.219.113	2.940.910		32.160.023	25.728.018	3.491.095
MS	5.413.880	-2.011.457		3.402.423	2.721.939	2.691.941
MT	5.814.671	-602.338		5.212.333	4.169.867	1.644.804
PA	5.728.144	1.499.522		7.227.666	5.782.133	-53.989
PB	2.824.625	258.884		3.083.509	2.466.807	357.818
PE	9.925.874	967.523		10.893.397	8.714.718	1.211.156
PI	2.088.225	680.358		2.768.583	2.214.866	-126.641
PR	15.961.798	195.006		16.156.804	12.925.443	3.036.355
RJ	25.154.567	6.454.388		31.608.955	25.287.164	-132.597
RN	3.178.453	877.692		4.056.145	3.244.916	-66.463
RO	2.594.488	286.072		2.880.560	2.304.448	290.040
RR	421.493	93.807		515.300	412.240	9.253
RS	19.502.930	199.178		19.702.108	15.761.686	3.741.244
SC	12.514.406	-2.603.122		9.911.284	7.929.027	4.585.379
SE	1.998.490	381.348		2.379.838	1.903.871	94.619
SP	102.138.925	-2.763.249		99.375.676	79.500.541	22.638.384
TO	1.270.345	176.101		1.446.446	1.157.157	113.188
TOTAL	302.109.262	-36.411.339		265.697.923	212.558.338	89.550.924

Fonte: Elaborado pelo autor utilizando o modelo de simulação contido em CONFAZ, "ICMS nas Operações e Prestações Interestaduais com o Regime Tributário Atual e com Modelo Simulado", versão de 29 de novembro de 2012.

1/ Perdas ou ganhos devido à redução a zero da alíquota aplicável às operações interestaduais.

Tabela 8. Alíquotas interestaduais de 10% e 5% e a condição prevista no art. 91 do ADCT

R\$ mil

UF	Arrecadação ICMS 2011	Simulação de ganhos e perdas em 2015 1/	Arrecadação simulada ICMS 2015	80% da arrecadação no estado de consumo 2/	Diferença
	(A)	(B)	(C) = (A) + (B)	(D)	E = (C) - (D)
AC	585.837	58.481	644.318	606.383	37.935
AL	2.272.831	188.970	2.461.801	2.120.844	340.956
AM	5.919.879	-1.152.801	4.767.078	-686.571	5.453.648
AP	510.612	38.916	549.528	507.929	41.599
BA	13.231.412	544.181	13.775.593	10.325.734	3.449.859
CE	6.794.824	459.854	7.254.678	6.234.408	1.020.271
DF	5.195.242	711.010	5.906.252	5.326.665	579.587
ES	8.560.649	-208.306	8.352.343	3.871.093	4.481.250
GO	9.875.178	-25.657	9.849.521	5.784.080	4.065.440
MA	3.412.368	427.695	3.840.063	3.790.041	50.023
MG	29.219.113	360.759	29.579.872	25.728.018	3.851.854
MS	5.413.880	-125.900	5.287.980	2.721.939	2.566.042
MT	5.814.671	158.491	5.973.162	4.169.867	1.803.296
PA	5.728.144	579.775	6.307.919	5.782.133	525.787
PB	2.824.625	168.991	2.993.616	2.466.807	526.809
PE	9.925.874	671.349	10.597.223	8.714.718	1.882.505
PI	2.088.225	202.767	2.290.992	2.214.866	76.126
PR	15.961.798	-95.679	15.866.119	12.925.443	2.940.676
RJ	25.154.567	1.265.970	26.420.537	25.287.164	1.133.373
RN	3.178.453	284.029	3.462.482	3.244.916	217.565
RO	2.594.488	177.795	2.772.283	2.304.448	467.835
RR	421.493	29.904	451.397	412.240	39.157
RS	19.502.930	-138.189	19.364.741	15.761.686	3.603.055
SC	12.514.406	-669.612	11.844.794	7.929.027	3.915.766
SE	1.998.490	149.009	2.147.499	1.903.871	243.628
SP	102.138.925	-1.883.645	100.255.280	79.500.541	20.754.739
TO	1.270.345	106.171	1.376.516	1.157.157	219.359
TOTAL	302.109.262	2.284.329	304.393.588	212.558.338	64.288.141

Fonte: Tabela 7 e CONFAZ, "ICMS nas Operações e Prestações Interestaduais com o Regime Tributário Atual e com Modelo Simulado", versão de 29 de novembro de 2012.

1/ Ganhos ou perdas resultantes da redução das alíquotas interestaduais para 10% e 5% em 2015 (PRS nº 1, de 2013).

2/ Ver Tabela 7.

7. A Guerra Fiscal Vertical e Alguns Ensinamentos do Processo de Fazer e Desfazer a Lei Kandir

Argumentou-se nas Seções 3 e 4 acima que não há razão para se compensar os estados por perdas de arrecadação causadas por correções de características do ICMS prejudiciais ao crescimento econômico do país e, conseqüentemente, ao próprio crescimento da receita do ICMS. Argumentou-se também que, como há uma defasagem entre a correção e seu efeito sobre o crescimento da receita é plenamente justificável assegurar que durante a transição os estados não tenham o nível de suas receitas reduzido, como fazia o seguro receita da Lei Kandir. Não é isso o que pleiteiam os estados. Ao contrário, eles pleiteiam compensação perpétua de perdas cuja medição não consegue ser acurada.

Muito se falou durante décadas na guerra fiscal entre os estados e mais recentemente na guerra dos portos e em outros conflitos horizontais na federação como os ganhos e perdas resultantes de redução nas alíquotas do ICMS aplicáveis às operações interestaduais, a disputa sobre a distribuição dos royalties do petróleo e a falta de acordo sobre o critério de distribuição do Fundo de Participação dos Estados (FPE). Em todos esses casos, que envolvem redistribuições horizontais de recursos próximas de jogos de soma zero, estados pleiteiam que a União compense os perdedores ou potenciais perdedores. Em outras palavras, pleiteiam o aumento das transferências intergovernamentais.

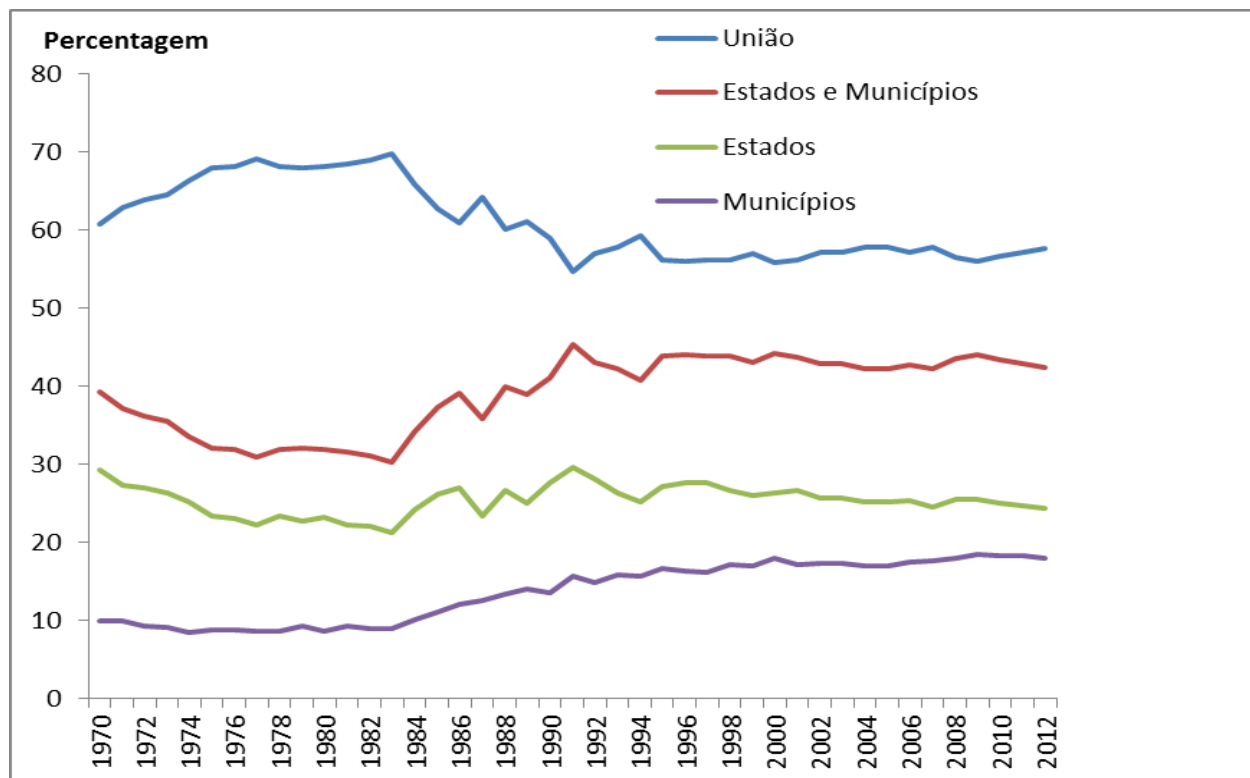
Em geral, as condições políticas são tais que a União se vê obrigada a negociar algum aumento das transferências; mas o ganho dos estados é efêmero porque a União consegue de alguma forma recentralizar os recursos ao longo do tempo. Essa tem sido a dinâmica de uma guerra fiscal menos divulgada que as demais, a guerra fiscal vertical, cujos detalhes ainda estão por ser analisados⁴⁴. Ela é uma disputa por recursos entre a União, de um lado, e o conjunto dos estados, de outro. Os municípios que, exceto durante o processo de elaboração da Constituição de 1988, pouco participaram diretamente da disputa, foram os principais beneficiários. A Figura 1, na Seção 4, mostrou o que parece ser um episódio da guerra fiscal vertical: o que deveria ser transferências transitórias transformou-se em transferências duradouras que aos poucos estão sendo corroídas. Isto é uma repetição em pequena escala do comportamento histórico dos recursos tributários disponíveis para os três níveis de governo, mostrado na Figura 2.

⁴⁴ As sístoles e diástoles do processo de descentralização fiscal brasileiro, apresentadas a seguir, são bem conhecidas e documentadas. O que falta é uma análise sistemática dos eventos econômicos e políticos que propiciaram as descentralizações e recentralizações bem como dos instrumentos utilizados no processo.

Em 1965, não mostrado na Figura 2, a União tinha participação igual a 55% dos recursos. Os Estados contavam com 35% dos recursos e os municípios com 10%. Começa aí uma fase de contínua centralização dos recursos tributários, com a União alcançando participação de 68% em 1975. Esse patamar foi mantido, com mínimas oscilações até 1983. Começa então uma fase de descentralização que a Constituição de 1988 pretendeu ampliar. De fato, a participação das unidades subnacionais de governo na receita disponível, que passara por um mínimo de 30% em 1983 e já era 40% em 1988, continuou crescendo até atingir 45% em 1991. Após um curto período de reconcentração, a participação da União se estabilizou ao redor de 57% e a das unidades subnacionais em torno de 43%. Esses percentuais são semelhantes aos de 1992 e aos do final dos anos 60.

Há, no entanto, uma importante diferença: mais que 30% dos recursos tributários disponíveis pertenciam aos estados nos anos finais da década de 60 e, em 1992, a participação dos estados era de 28%. Atualmente ela é inferior a 25%. Os municípios, sem muito alarde, trilharam caminho inverso. Sua participação que era de 10% em 1970 subiu para 15% em 1992 e está atualmente ao redor de 18%. Em suma, o conjunto de estados é o grande perdedor da guerra fiscal vertical apesar de ter a competência para cobrar um imposto que, nos Estados Unidos, uma facção política que defende a tese de governo minimalista rejeita e chama de *money machine* devido ao seu altíssimo poder de geração de receita. No Brasil, a política tributária desastrada destruiu a máquina.

Figura 2. Participação dos três níveis de governo na receita disponível – 1970 a 2012



Fontes: De 1970 a 1996, R. Varsano *et al.*, “Uma Análise da Carga Tributária do Brasil”, Texto para Discussão n° 583, IPEA, Rio de Janeiro, agosto de 1998; de 1997 a 2012, elaborado por José Roberto Afonso e Kleber Castro.

O processo aqui relatado que possibilitou fazer a Lei Kandir e, posteriormente, destruir parcialmente o que se construiu é um excelente exemplo de como praticar e não praticar de forma apropriada o federalismo fiscal. Para funcionar bem, o federalismo fiscal precisa ser praticado de forma harmônica e cooperativa. Discórdia e conflito afastam a federação — e, pior ainda, o País — de um ótimo de Pareto. Na melhor das hipóteses, uns ganham e outros perdem, mas os ganhadores não ganham o suficiente para compensar os que perdem porque o país como um todo perde; na pior das hipóteses, não há ganhadores.

O federalismo fiscal brasileiro tem primado pelo conflito. A guerra fiscal entre estados é “guerra” não por ser uma competição por investimento, o que existe em todas as federações e não é necessariamente um mal⁴⁵, mas devido à forma como a competição ocorre: cada estado desrespeitando a lei e utilizando um erro de concepção do ICMS para se beneficiar à custa dos

⁴⁵ Ver a respeito R. Varsano, S. G. Ferreira e J.R. Afonso, “Fiscal Competition” em Raoul Blidenbacher e Arnold Koller (eds.), *Federalism in a Changing World — Learning from Each Other*, Scientific Background, Proceedings and Plenary Speeches of the International Conference on Federalism 2002, Montreal & Kingston, McGill-Queen’s University Press, 2003, pp. 412-31.

demais. Na guerra dos portos, a forma é semelhante com o agravante de dar-se vantagem competitiva ao produtor estrangeiro vis a vis o produtor nacional.

A guerra fiscal vertical é fruto da falta de cooperação entre o governo central e os subnacionais em matéria tributária. Esta, por sua vez, resulta da inexistência de um fórum de debates que permita definir uma política tributária nacional. Na verdade, não há sequer no Brasil, seja no governo federal seja nos subnacionais, órgãos ou assessorias encarregados de pensar e executar a política tributária. A inexistência desses não implica inexistência da política. Ela é implicitamente feita pelas administrações fazendárias, cuja obrigação precípua e não é formular políticas governamentais e sim obter recursos. Logo, a tendência da política tributária implícita é facilitar a obtenção de recursos sem se preocupar com os efeitos econômicos dos métodos utilizados para isso nem com os efeitos sobre as demais unidades da federação⁴⁶.

Nesse contexto, só foi possível fazer a Lei Kandir em razão de uma conjuntura excepcionalmente propícia à cooperação. De um lado, a União precisava reativar as exportações e o crescimento econômico do país e um obstáculo importante era a má concepção de certos aspectos do ICMS. Do outro, os estados precisavam do apoio da União para passar uma lei complementar do ICMS já que a substituição tributária e mesmo a cobrança do imposto em si estavam ameaçadas pelas ações judiciais. Ilustra muito bem a necessidade da lei complementar o fato de que, no mesmo dia em que o Senado aprovou o projeto que se transformou na Lei Kandir, o Supremo Tribunal Federal julgou que os estados não podiam cobrar o imposto das empresas de viação aérea posto que a lei complementar do ICMS ainda não existia.

Dessa cooperação resultaram importantes aprimoramentos do ICMS que aproximaram sua qualidade da dos melhores tributos sobre o valor adicionado existentes no mundo. Porém, sancionada a lei, cessaram os estímulos à cooperação e, com isso, terminou a conjuntura favorável. O ambiente normal — discórdia e conflito na federação — foi restabelecido. Parte do progresso feito foi desfeito e os estados conseguiram assegurar por mais algum tempo transferências da União. Como, ao contrário do que dispunha a Lei Kandir, não ficou assegurada dotação orçamentária pré-estabelecida para essas transferências, o processo orçamentário anual da União pode reduzir os ganhos assegurados no curto prazo. A valer a interpretação do texto do

⁴⁶ O CONFAZ, como diz o próprio nome, é um órgão encarregado de pensar e normatizar a administração do ICMS. Não é um fórum para discussão e tomada de decisões de política tributária. A Lei Complementar nº 24/75 lhe atribuiu a concessão de isenções e de incentivos fiscais que são atos de política tributária. Para que o conflito de interesses entre fazer política tributária e facilitar a arrecadação não criasse desarmonia na federação, criou a regra de unanimidade das decisões.

ADCT dada na seção 6 deste trabalho, as transferências relacionadas à Lei Complementar nº 87/96, atualmente asseguradas pelo art. 91 do ADCT, já deveriam ter cessado ou estão prestes a cessar. Restarão, se assim quiser o governo federal, as transferências sob o título de auxílio aos estados exportadores, que são voluntárias. O Brasil voltou ao tempo da “política do pires na mão” que a Constituição de 1988, ao expandir as transferências intergovernamentais e reforçar a base do principal imposto estadual, pretendeu eliminar para todo o sempre.

Quanto ao ICMS, sua qualidade só fez piorar desde a Lei Kandir. Sucessor do ICM, que a despeito de suas deficiências, foi um pioneiro da tributação sobre o valor adicionado no mundo e um salto qualitativo em matéria de fonte de financiamento de governos subnacionais, o ICMS é atualmente tido na literatura técnica internacional como o exemplo do que um IVA não deve ser. Dá mesma forma que é praticamente impossível estimar perdas de arrecadação do ICMS em virtude da Lei Kandir, é praticamente impossível afirmar o que teria acontecido se a atitude cooperativa dos meses em que a Lei foi elaborada tivesse se perpetuado. Uma hipótese plausível é que a reforma do ICMS teria continuado e os estados brasileiros teriam hoje a seu dispor um IVA de qualidade semelhante a dos melhores IVAs do mundo, com elevada capacidade de geração de receita e mínimos efeitos perversos sobre o desenvolvimento econômico; que uma reforma tributária abrangente tivesse ocorrido, incluindo um sistema de transferências intergovernamentais mais generoso com as unidades subnacionais, mais voltado para a equalização e melhor dirigido às necessidades do país; que um fórum de discussão e tomada de decisões de política tributária tivesse sido criado uma política tributária dinâmica que não repelisse o investidor e, por isso, mais amena ao crescimento econômico. Talvez isso tivesse acontecido, talvez não. O federalismo fiscal cooperativo praticado em outros países — como Alemanha, Austrália e Canadá — e em construção na Índia são evidências favoráveis à hipótese.

Apêndice: Estimativas das Perdas de Receita em Virtude da Lei Kandir

As estimativas de perdas de receita aqui apresentadas utilizam como matéria prima as estimativas realizadas pelo grupo de trabalho GT 8/Quantificação do CONFAZ e, na realidade, pouco adicionam ao trabalho realizado pelo GT. Trata-se de trabalho cuidadoso e executado com maestria técnica pelo GT cuja principal deficiência é comparar a realidade com a situação anterior à Lei Complementar nº 87/96 e não com a situação que existiria contemporaneamente caso a Lei não estivesse em vigor. Em outras palavras, deve-se esperar que a Lei tivesse estimulado as exportações de produtos primários e semi-elaborados e as aquisições de bens destinados ao ativo permanente dos contribuintes. Logo, na ausência da Lei, as exportações e aquisições de bens de capital, assim como as perdas estimadas, seriam menores. A outra deficiência importante da estimação do GT é não levar em conta que uma parte dos insumos das exportações e, portanto, uma parcela do valor das exportações, está sendo tributada. Isto ocorre porque os bens de uso e consumo não são creditados pelos contribuintes e também porque créditos acumulados pelos contribuintes cujos débitos de imposto não são suficientes para compensá-los não são restituídos pelos estados.

Em vista disso, as perdas estimadas pelo GT superestimam, provavelmente por larga margem, que as verdadeiras perdas. Contudo, pouco se pode fazer para melhorar as estimativas, exceto a um custo muito alto. As alterações aqui introduzidas, relatadas abaixo, reduzem um pouco a superestimação, mas ficam longe de resolver o problema.

A metodologia utilizada pelo GT 8/Quantificação é a preconizada pelo Protocolo ICMS 69/08⁴⁷. No caso das estimativas de perdas devido à exoneração dos bens de capital o GT usou também estudos anteriores realizados pelo próprio GT, baseados em informações dos estados.

As estimativas de perdas relacionadas a bens de capital referentes ao período de 1997 a 2001 basearam-se nas informações dos estados sobre créditos de imposto. Para estados em que não havia informação ou havia informações parciais, o GT estimou os créditos mediante algum procedimento que definiu. Não são muitos esses casos e o efeito sobre os resultados é provavelmente pouco significativo⁴⁸. A partir de 2002 as estimações foram feitas de acordo com a metodologia delineada no Protocolo ICMS 69/08. Os estados informaram os valores contábeis

⁴⁷ Protocolo ICMS 69, de 4 de julho de 2008.

⁴⁸ Em 1997, AC, ES, MT, RN, RO e SC, responsáveis por apenas 5,8% do total Brasil; em 2000, AC, AP, GO, RO e TO; e, em 2001, AC, AP, DF, ES, GO, PB, PE, RO, RR e TO.

das entradas de bens destinados ao ativo permanente e a eles se aplicaram percentuais obtidos na forma descrita no parágrafo a seguir.

O Convênio ICMS 52/91 reduziu a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e com máquinas e implementos agrícolas, listados em seus Anexos I e II, respectivamente. Na prática, aplicavam-se aos bens destinados à indústria as alíquotas de 5,14% nas operações de saída dos estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Espírito Santo e de 8,8% nas demais operações, tanto internas como interestaduais. Para os bens destinados à agricultura as alíquotas eram 4,1% nas operações de saída dos estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Espírito Santo, 7% nas demais operações interestaduais e 5,6% nas operações interestaduais com não contribuintes do ICMS e nas operações internas. O Protocolo ICMS 69/08 determinou que o valor das perdas de arrecadação devido à exoneração dos bens de capital em virtude da Lei Kandir fosse obtido aplicando aos valores contábeis das entradas de bens destinados ao ativo permanente um percentual igual à média ponderada das alíquotas 5,6% e 8,8%. Os pesos para a ponderação são os valores adicionados brutos a preços básicos calculados pelo IBGE para agricultura, silvicultura e exploração florestal, pecuária e pesca (para a alíquota de 5,6%) e para indústria extrativa mineral e indústria de transformação (para a alíquota de 8,8%).

O valor nacional das perdas é obtido somando-se os valores das perdas dos estados. Para os anos 1997 a 2000 o GT 8/Quantificação considerou a totalidade das perdas. Em virtude da alteração introduzida pela Lei Complementar nº 102/2000, segundo a qual os créditos de imposto sobre a aquisição de bens destinados ao ativo permanente teriam que ser aproveitados em 48 parcelas mensais, O GT considerou apenas $\frac{1}{4}$ das perdas em 2001, metade em 2002, $\frac{3}{4}$ em 2003 e outra vez a totalidade das perdas a partir de 2004.

Há pelo menos três causas de possível subestimação e seis de possível superestimação das perdas devidas à exoneração de bens de capital na metodologia adotada. Podem causar subestimação os seguintes procedimentos:

1. O GT ignorou as entradas de bens destinados ao ativo permanente em novembro e dezembro de 1996 quando a Lei Kandir já estava em vigor;

2. Podem ter existido entradas de bens destinados ao ativo permanente que não estavam listados nos Anexos I e II do Convênio ICMS 52/91 às quais se aplicariam alíquotas maiores que as definidas no Protocolo ICMS 69/08;
3. A alíquota aplicável nas operações de saída de bens destinados à agricultura dos estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou do Espírito Santo com destino aos estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, a definida pelo Convênio ICMS 52/91, é 7% e não 5,6%.

Podem causar superestimação os seguintes procedimentos:

1. A Lei Complementar nº 102/2000 entrou em vigor em agosto de 2000 mas o GT só aplica a redução das perdas a $\frac{1}{4}$ do valor dos créditos em 2001;
2. O GT estima as perdas como iguais a metade dos créditos em 2002, a $\frac{3}{4}$ em 2003 e à totalidade deles a partir de 2004 quando deveria considerar $\frac{1}{48}$ dos créditos de cada mês como perda dos 48 meses seguintes. Como o valor dos créditos é crescente ao longo do tempo há superestimação;
3. Embora o contribuinte possa creditar-se do imposto sobre os bens de capital, caso não tenha débitos suficientes para compensá-los, eles se acumulam e os estados não restituem o valor dos créditos;
4. Caso os bens destinados ao ativo permanente sejam utilizados na produção de bens isentos, o imposto sobre eles incidente não pode ser creditado. Logo, não há perda nesse caso.
5. As saídas dos estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Espírito Santo eram tributadas com alíquota de 5,14% se os bens de capital eram destinados à indústria e 4,1% se destinados à agricultura, ao invés dos 8,8% e 5,6%, como estabelecido pelo Protocolo ICMS 69/08.
6. Mesmo com o seu efeito diluído pelo crédito de imposto ao longo de 48 meses ao invés de imediato, é provável que a Lei Kandir tenha afetado positivamente o investimento. Logo, o investimento e os créditos de ICMS observados seriam maiores do que os que existiriam na ausência da Lei, o que aumenta a estimativa de perda.

Não é possível avaliar quão diferente seria o resultado caso fosse possível levar em conta todos esses fatores. Contudo, as listas acima fazem crer que as perdas estão bastante superestimadas. Na Tabela 6 do texto, as estimativas do GT 8/Quantificação foram alteradas para levar em conta, ainda que de forma grosseira, os fatores de subestimação 1 e de superestimação 1 e 2 acima listados. Quanto ao primeiro desses fatores, considerou-se que os créditos decorrentes de aquisições de bens destinados ao ativo permanente nos dois últimos meses de 1996 foram iguais a 1/6 das aquisições de 1997. Em relação ao segundo, supôs-se que 5/12 das aquisições de bens de capital em 2000 foram realizadas de agosto a dezembro e, portanto, nesse período, o crédito foi igual a 1/4 do valor do imposto pago sobre as aquisições. Em relação ao terceiro fator, adotou-se a estimativa de que 1/4 do valor do imposto pago em 2001 foi creditado em 2001 (hipótese idêntica à do GT), 1/4 do imposto de 2001 mais 1/4 do imposto de 2002 foi creditado em 2002, 1/4 dos impostos de 2001, 2002 e 2003 foi creditado em 2003 e, nos demais anos, 1/4 do imposto de cada um dos quatro anos imediatamente anteriores foi creditado⁴⁹.

O valor das exportações de produtos primários e semielaborados é obtido pela diferença entre o valor total das exportações apurado pela SECEX/MDIC e o valor utilizado para obtenção dos índices para distribuição de 10% do imposto sobre produtos industrializados (IPI) proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados⁵⁰. O resultado, referente a um período de 12 meses anteriores ao mês de julho, é convertido para moeda nacional pela taxa de câmbio média ponderada das cotações oficiais mensais do BACEN (valor de compra) para o mesmo período. O valor das perdas estimadas é igual ao valor em moeda nacional multiplicado pela alíquota de 13%.

A literatura sobre comércio internacional define “país pequeno” como aquele que não pode afetar seus termos de troca, ou seja, que não tem poder de mercado para alterar preços internacionais dos produtos que vende e compra. Mesmo no caso dos principais produtos de sua pauta de exportação, o Brasil é um “país pequeno”. Se os preços internacionais são dados para o exportador, qualquer imposto sobre as exportações reduz o preço líquido de imposto recebido pelo exportador, sendo a redução igual ao valor total do imposto sobre o bem. Logo, antes da Lei

⁴⁹ Idealmente, o período de 12 meses não deveria ser o ano civil e sim o período agosto a julho de cada ano. Contudo, sem acesso a dados mensais, seria necessário fazer, para todos os anos, hipóteses semelhantes a aqui feita para o ano 2000, não sendo possível saber se o resultado da estimação seria mais ou menos fidedigno do que o aqui obtido.

⁵⁰ Art. 159, II e § 2º da Constituição. Consideram-se produtos industrializados aqueles assim definidos pela legislação federal referente ao IPI

Kandir, 13% do preço internacional era imposto e o preço para o produtor era somente 87% do preço internacional. Houve, portanto, após a Lei um aumento de quase 15% no preço para o exportador⁵¹. A menos que a elasticidade preço da oferta do produto exportado seja igual a zero, houve um aumento na quantidade ofertada que depende da mencionada elasticidade.

Para eliminar essa causa de superestimação da perda de receita ocasionada pela desoneração das exportações, reduziu-se aqui o valor observado das exportações, registrado pelo GT 8/Quantificação, utilizando uma elasticidade média estimada para as exportações de commodity⁵². Na falta de estimativas para as exportações brasileiras, utilizaram-se resultados obtidos na literatura internacional e obteve-se uma média não ponderada das mesmas. As elasticidades utilizadas são apresentadas na Tabela A1.

Tabela A1. Elasticidades preço da oferta dos principais produtos primários e semielaborados da pauta de exportação brasileira

Produtos*	Posição na pauta	Elasticidade preço da oferta		
		Mínima	Máxima	Média
Minério de ferro	1º	0,25	0,40	0,3250
Óleos brutos de petróleo	2º	0,10	0,25	0,1750
Soja	3º	0,40	0,60	0,5000
Açúcar	4º	0,10	0,50	0,3000
Carne de frango	5º	0,30	0,60	0,4500
Café cru	7º	0,10	0,40	0,2500
Milho em grão	8º	0,28	0,28	0,2800
Pastas químicas de madeira	11º	0,30	0,60	0,4500
Carne de bovino	12º	0,20	0,60	0,4000
Média		0,2256	0,4700	0,3478

Fontes: Para o milho (dado para o Brasil), V. Brescia e D. Lema, "Supply Elasticities for Selected Commodities in Mercosur and Bolivia", EC Project EUMercoPol (2005–08), June 2007; para os demais produtos, diversas fontes compiladas em R. Jenkins, "The "China Effect" on Commodity Prices and Latin American Export Earnings", CEPAL Review 103, April 2011.

* O 6º produto da pauta é o farelo e resíduos da extração do óleo de soja, e o 9º e o 10º são produtos industrializados (óleos combustíveis e aviões).

Todos os resultados anuais foram expressos em R\$ médios de 2012, utilizando-se como deflator o INPC, elaborado pelo IBGE. O índice utilizado para 1996 é o índice médio do 4º trimestre, quando ocorreram as entregas de recursos do seguro receita e as perdas de arrecadação referentes a exportações (outubro a dezembro) e bens de capital (novembro e dezembro).

⁵¹ O aumento é igual à diferença entre o preço internacional e o recebido pelo exportador que é igual a 14,9425% do preço antes recebido.

⁵² O que aumenta com o aumento do preço recebido pelo exportador é a quantidade exportada; mas, como o preço internacional é dado pelo mercado mundial e a base de cálculo do ICMS inclui o valor do próprio imposto, o aumento da base é proporcional ao aumento da quantidade.