

# **INTEGRAÇÃO REGIONAL E HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: A PERSPECTIVA BRASILEIRA**

**FERNANDO REZENDE <sup>1</sup>**

## **1- Introdução**

A nova realidade política e econômica dos dois maiores parceiros do bloco reabrem perspectivas promissoras para avanços no projeto de consolidação e fortalecimento do Mercosul. No plano político, a transição experimentada no Brasil e na Argentina assistiu a uma mudança de atitudes e a renovadas declarações de mútuo compromisso com o projeto Mercosul. No plano econômico, os avanços na direção da estabilidade macroeconômica, que contribuíram para a recente paridade cambial, reduzem os atritos provocados por desequilíbrios que geram um clima de desentendimentos e de desconfianças.

As perspectivas eleitorais no Uruguai e a transição do poder político no Paraguai, ocorrida no marco da legalidade democrática, reforçam as chances de ocorrência de novos passos importantes no processo de consolidação do Mercosul, apesar das conhecidas dificuldades para equilibrar interesses de sócios grandes e pequenos de um mesmo bloco econômico regional.

Uma manifestação concreta da nova disposição para trabalhar em conjunto é a posição adotada pelos governos dos países membros de atuar como um só bloco nas negociações internacionais, em especial na ALCA e no estabelecimento de um acordo preferencial de comércio do Mercosul com a União Européia<sup>2</sup>. Também digna de registro é a intenção de reforçar o papel e as atribuições da Secretaria

---

<sup>1</sup> Economista, Professor da Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas – EBAPE- da Fundação Getúlio Vargas

<sup>2</sup> Um acordo Mercosul/EU deverá aumentar a pressão por redução dos entraves à livre circulação de mercadorias e serviços no bloco, o que reforçará as demandas por harmonização tributária.

Técnica do Mercosul, de modo a avançar no entendimento dos entraves à consolidação da proposta de integração regional e na elaboração de estratégias e de propostas para superá-los

Dentre os entraves que demandarão esforços para serem removidos destacam-se os de natureza tributária. Em qualquer processo de formação de áreas de livre comércio, e em especial em projetos de união econômica, a eliminação de assimetrias fiscais é um requisito fundamental para o sucesso. Nesse particular, o Mercosul precisa avançar muito, e rapidamente. A natureza e a dimensão dessas assimetrias já foram objeto de estudos realizados nos últimos anos<sup>3</sup>, embora a frequência das mudanças tributárias processadas nos países do bloco esteja sempre requerendo uma atualização desses estudos. Não obstante, o conhecimento acumulado já permite destacar as questões mais relevantes e apontar para caminhos a serem trilhados em busca da necessária harmonização tributária.

O objetivo deste trabalho é abordar o problema da harmonização tributária no Mercosul de uma perspectiva brasileira. Para tanto, ele destaca as principais distorções do sistema tributário brasileiro à luz das demandas por harmonização (objeto da próxima seção) para analisar, em seguida, as principais dificuldades para removê-las (terceira seção) e as perspectivas que se abrem em decorrência das mudanças que estão sendo processadas e debatidas internamente (quarta seção). À guisa de conclusão, a última seção apresenta um balanço dos conflitos e dos espaços para negociação.

## **2- Distorções Tributárias Brasileiras À Luz das Demandas por Harmonização**

---

<sup>3</sup> Dentre os estudos pioneiros cabe destacar os realizados por Macón (1998) e González Cano (1996). Mais recentemente, o trabalho de Barreix e Villela (2003) retoma a análise desse tema.

## 2.1- Ajuste Fiscal e Qualidade da Tributação

Ao longo das duas últimas décadas, o sistema tributário brasileiro acumulou severas distorções. Para um sistema que havia alcançado um grau invejável de modernidade no final dos anos sessenta, a situação atual revela um inequívoco retrocesso. Tributos cumulativos, que haviam sido praticamente extintos com a reforma tributária de 1967, foram sendo progressivamente reintroduzidos para dar conta das necessidades de financiamento dos encargos públicos e de atendimento das metas do ajuste fiscal, em um contexto de queda acentuada na qualidade da administração tributária. Isso acarretou a perda de competitividade da produção brasileira no mercado global e contribuiu para aumentar a injustiça na repartição da carga tributária na sociedade brasileira.

Nesse período, a estrutura tributária sofreu importantes modificações, particularmente acentuadas após as mudanças introduzidas pela Reforma Constitucional de 1988. Para fazer frente às demandas sociais durante a estagnação econômica dos oitenta e às exigências do ajuste fiscal após a abertura econômica dos noventa, o governo brasileiro, frente às dificuldades para promover as reformas necessárias à redução dos gastos, optou por criar novos tributos, além de aumentar as alíquotas de impostos existentes, impondo um crescente ônus ao setor produtivo. As conseqüências se fazem sentir por meio de um nível elevado de evasão e de dificuldades para o crescimento das exportações.

Assim, e contrariando as tendências mundiais de eliminar os impostos ineficientes e ajustar a tributação à nova realidade da globalização financeira e da abertura econômica, o sistema tributário brasileiro caminhou na direção oposta, retrocedendo no caminho da modernização que havia sido trilhado há trinta e cinco anos. O acúmulo de distorções prejudica a presença da economia brasileira no cenário internacional e levanta preocupações com respeito aos desafios decorrentes do calendário de integração econômica continental. Embora

o debate sobre a necessidade de uma ampla reforma tributária tenha estado no centro das atenções nacionais nos últimos dez anos, as dificuldades enfrentadas para acomodar os múltiplos interesses envolvidos impediram, até agora, a realização dessa reforma.

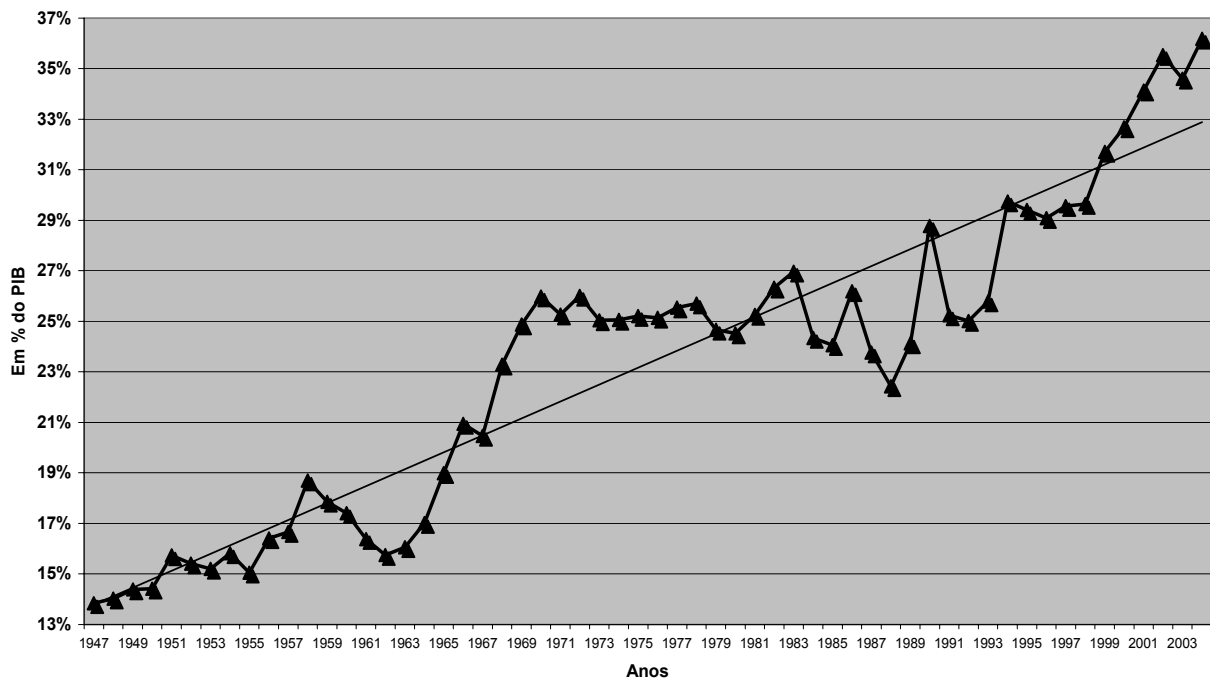
A principal restrição ao avanço da reforma tributária reside na necessidade de manter o superavit fiscal requerido para sustentar o equilíbrio macroeconômico e a estabilidade monetária. Num contexto de vulnerabilidade externa e baixo crescimento econômico, a modernização tributária torna-se prisioneira de um círculo vicioso, no qual a má qualidade da tributação prejudica a retomada do crescimento e o baixo crescimento não abre espaço para a adoção de medidas mais ousadas que ameacem as metas do ajuste fiscal. A isso, somam-se as particularidades do federalismo fiscal brasileiro, no qual o protagonismo dos estados requer uma difícil negociação política para conciliar a modernização dos tributos e a autonomia federativa.

Dadas as restrições ao corte de gastos – algumas de natureza constitucional, como a estabilidade dos servidores públicos e as vantagens previdenciárias – , o ajuste fiscal foi alcançado por meio de um significativo aumento da carga tributária global. Comparada com o padrão de meados dos oitenta, a carga tributária no início deste século já era dez pontos de porcentagem mais elevada, conforme revelam os números constantes da figura abaixo. A natureza do federalismo fiscal brasileiro e a perda de qualidade da administração tributária explicam a opção por promover este aumento mediante o recurso a modalidades de tributação incompatíveis com as exigências da integração competitiva ao mercado internacional. Novos aumentos nos últimos anos elevaram a carga tributária para 35,5% do PIB no biênio 2002/2003<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Afonso e Amorim (2003)

### CARGA TRIBUTARIA BRUTA GLOBAL NO PÓS-GUERRA: 1947 a 2004



Em parte, o recurso a impostos de má qualidade pode ser explicado pelas determinações constitucionais com respeito à transferências de receitas federais a estados e municípios. Como cerca da metade da arrecadação dos dois principais tributos federais - o Imposto de Renda e o Imposto sobre Produtos Industrializados ( IPI) é entregue aos governos sub-nacionais, o atendimento dos novos encargos da União no campo das políticas sociais conduziu à opção pelas contribuições previstas no artigo 195 da Constituição Federal, com as conseqüências já apontadas. À medida que essas contribuições foram se revelando extremamente interessantes, do ponto de vista de sua capacidade arrecadadora, a motivação inicial foi cedendo espaço à uma postura mais cômoda, explicada pela maior facilidade de arrecadar recursos com tributos que não exigem mecanismos mais eficientes de administração.

Os dados recentes sobre a composição da carga tributária revelam a natureza das distorções que foram se acumulando nas últimas duas décadas. Tomando por referência a classificação usual dos tributos sobre mercadorias e serviços, vemos que cerca de 40% da carga tributária nacional de 2003/2003 era formada por impostos cumulativos (essa porcentagem sobe para 60% se tomarmos apenas a receita de tributos federais), que além de provocarem distorções internas, afetam a competitividade do produto brasileiro, tanto no mercado internacional quanto no mercado doméstico<sup>5</sup>. Mas isso não é tudo. Mesmo os impostos que nominalmente não pertencem a esta categoria, como o ICMS, incorporam um grau não desprezível de cumulatividade ao adotarem procedimentos simplificados de cobrança. Cerca de metade da arrecadação do ICMS deriva de meia dúzia de produtos e serviços (combustíveis, energia elétrica, comunicações, veículos, bebidas e fumo, para os quais adota-se o regime de substituição tributária na cobrança do ICMS).

No plano dos tributos federais, a adoção de regimes simplificados para o imposto sobre a renda das empresas (o lucro presumido, no qual as empresas optam por contribuir com uma percentagem de seu faturamento<sup>6</sup>) e o modelo aplicado às micro e pequenas empresas – o SIMPLES – que substitui a obrigação dessas empresas com o pagamento de cinco tributos federais (Pis/Cofins, IRPJ, CSSL, CPS, IPI) por uma contribuição única sobre o faturamento, também faz com que a cumulatividade do sistema tributário brasileiro seja bem mais elevada do que o que se percebe à primeira vista. O efeito das recentes medidas adotadas para reduzir a cumulatividade tributária será comentado adiante.

---

<sup>5</sup> As novas regras para o PIS/COFINS irão reduzir substancialmente esses números a partir de 2004, embora não eliminem o problema como veremos adiante.

<sup>6</sup> Podem optar pelo lucro resumido as empresas cujo faturamento anual for igual ou inferior a 24 milhões de reais (Lei 9718, de 27/11/98). No caso do Simples, os limites de enquadramento são de 120 mil reais/ano para micro empresas e 240 mil reais/ano para pequenas empresas, variando as alíquotas de 3% a 8,6% em função do faturamento.

## 2.2- Desajustes Tributários no Comércio Fronteiriço

Para que a tributação doméstica não acarrete distorções no comércio fronteiriço, é necessário que uma condição básica seja observada, qual seja a de que um mesmo produto sofra idêntico tratamento tributário nos mercados dos respectivos países em que sejam comercializados. Tomando, por exemplo, o comércio Brasil-Argentina, esta condição seria satisfeita quando a carga tributária suportada pelo produto brasileiro na Argentina for a mesma aplicada ao correspondente produto argentino e vice-versa, isto é quando o produto argentino tiver tratamento tributário igual ao brasileiro nas vendas nesse mercado. Para que isso aconteça, não é necessário que os impostos sejam iguais em ambos os países, mas sim que seja feito o ajuste tributário na fronteira..

O ajuste na fronteira se processa mediante a plena desoneração tributária do produto exportado e a tributação integral das importações. Essa é uma condição simples de estabelecer, mas difícil de ser aplicada. A plena desoneração das exportações depende da natureza dos impostos aplicados em cada país. Tributos sobre vendas ou sobre os salários, que incidem cumulativamente no processo produtivo, não permitem a desoneração integral das exportações, pois é impossível isentar o imposto que foi pago nas etapas anteriores ou aplicar procedimentos indiretos que tenham esse efeito.<sup>7</sup> Tributos sobre o valor agregado imperfeitos, isto é aqueles que não se atêm ao figurino clássico de um IVA que adota o princípio do destino nas vendas internacionais, como é o caso do ICMS, também não atendem ao requisito exigido. Também é impossível atender, com tributos desta natureza, à exigência de tributar as importações em montante idêntico ao tributo suportado pelo equivalente nacional.

---

<sup>7</sup> Um exemplo da aplicação de métodos indiretos com resultados imperfeitos foi a permissão para deduzir do IPI, a título de crédito presumido, as contribuições sociais (Pis/Cofins) incidentes na exportação de produtos manufaturados, que vigorou até 2003.

Tendo em vista o anterior, é fácil ver que o sistema tributário brasileiro está longe de poder resolver o problema do ajuste tributário no comércio intra-bloco. As principais distorções, sob essa perspectiva, são as seguintes:

- a) a fragmentação das bases impositivas e a importância dos tributos cumulativos no sistema tributário brasileiro;
- b) a crescente utilização de procedimentos simplificados para facilitar a cobrança do ICMS e dos tributos federais;
- c) as limitações impostas pelos estados ao integral aproveitamento de créditos tributários de ICMS associados às exportações;
- d) a elevada carga tributária incidente sobre a mão-de-obra no Brasil;

#### 2.2.1 A fragmentação das Bases Impositivas

A fragmentação das bases impositivas foi a opção adotada para repartir as competências tributárias na federação de acordo com os princípios de descentralização inscritos na Constituição Federal. As origens do atual modelo de repartição de competências remonta à Constituição de 1967, que inovou na outorga aos estados brasileiros de poder de instituir um moderno imposto sobre o valor agregado incidente na produção e circulação de mercadorias, em substituição ao antigo imposto estadual, cumulativo, sobre a venda de mercadorias, ao mesmo tempo em que incluiu os serviços na esfera de competência tributária dos municípios. Paralelamente, a mesma Constituição reforçou as bases impositivas da União no campo da tributação da renda, da produção industrial e das atividades de transporte, energia e comunicações.



Em resposta às fortes pressões por descentralização fiscal no contexto da redemocratização do país ( a Assembléia Nacional Constituinte foi instalada no primeiro ano do mandato do primeiro presidente eleito após vinte anos de autoritarismo), a Constituição de 1988 ampliou a competência tributária dos estados, com a extinção dos impostos federais sobre transportes, energia e comunicações e sua incorporação à base de incidência do imposto estadual sobre o valor agregado, e manteve a competência dos municípios para tributar a prestação de serviços. No caso dos municípios, uma nova lei complementar editada à mesma época da mudança constitucional alargou o campo de incidência do ISS mediante a inclusão de novos serviços na lista que demarca o limite da competência tributária municipal.

Ao mesmo tempo em que a Constituição de 1988 ampliou a descentralização das competências tributárias, ela atribuiu novas responsabilidades ao governo federal no tocante ao atendimento de direitos sociais, que passaram a ser vistos como um direito básico de cidadania. A extensão da proteção previdenciária a não contribuintes e a universalização do acesso ao ensino básico e aos serviços de saúde pressionaram o orçamento federal, conduzindo à crescente utilização , pelo governo federal, da janela aberta no artigo 195 da Constituição para criar novos tributos com a finalidade de dar cobertura financeira às novas obrigações criadas. A consequência foi o ressurgimento dos tributos cumulativos, os quais, tendo provado suas vantagens para a arrecadação, foram sendo progressivamente ampliados para dar conta destas responsabilidades sociais e para atender às exigências do ajuste fiscal. Mais recentemente, este movimento foi reforçado com a adoção do imposto sobre movimentações financeiras- o imposto do cheque-, objeto de emenda constitucional cujos prazos de vigência vêm sendo sucessivamente prorrogados. A cronologia do retrocesso, com respeito à qualidade do sistema tributário brasileiro é apresentada no quadro abaixo.

## CRONOLOGIA DO RETROCESSO

1 - **1970** – É criado o PIS, Lei Complementar nº 7, com alíquota inicial de 0,15%, reintroduzindo os tributos em cascata praticamente eliminados em 1965. A alíquota do PIS foi aumentada em 1972 (0,25%), 1973 (0,40%), 1974 (0,50%), estando hoje em 0,65%. Com a nova lei do PIS (2002), alguns setores passaram a ser tributados de forma não cumulativa com uma alíquota de 1,65%.

2 - **1980** – Resolução nº 7 do Senado Federal de 22/4/1980, estabeleceu o sistema de alíquotas interestaduais diferenciadas nas operações entre contribuintes em razão do destino das mercadorias: 11% para o caso geral e alíquotas decrescentes no tempo nas saídas das regiões Sudeste e Sul com destino às regiões No, Ne e CO (10% em 1980; 9,5% em 1981; e 9% a partir de 1982).

3 - **1982** – É criado o FINSOCIAL pelo Decreto-Lei nº 1940, de 22/5/1982, com uma alíquota inicial de 0,5%, ampliando a escalada das contribuições cumulativas. A alíquota dessa contribuição e de seus sucedâneos foi aumentada para 1% em junho de 1989, 2% em setembro de 1989, 2% em dezembro de 1991, e 3% em dezembro de 1998. A Lei nº 10833, de 29/12/2003, estendeu à Cofins as mesmas regras aplicadas ao PIS, que prevêem a cobrança não cumulativa para alguns setores com a alíquota de 7,6%

4 - **1983** - Resolução nº 364 do Senado Federal, de 1º/12/1983, aumentou para 12% a alíquota interestadual básica, ganhando três pontos de porcentagem a diferença entre esta e a alíquota aplicada às mesmas operações quando o destino era o Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

7 - **1989** – Resolução nº 22 do Senado Federal, de 19/5/89, reduziu para 8% em 1989 e para 7% a partir de 1990 a alíquota aplicada às operações interestaduais destinadas às regiões menos desenvolvidas, norma ainda em vigor.

8 - **1993** – Emenda Constitucional nº 3, de 17/3/93, cria o IPMF, com alíquota máxima de 0,25% e vigência até dezembro de 1994. Reeditada em 1996, garante a alíquota máxima de 0,25% e prazo de vigência de dois anos, e, novamente em 1999, alíquota de 0,38% (primeiro ano) e 0,3% (dois anos subsequentes). Alíquota elevada novamente para 0,38% a partir de março 2001 pela Emenda Constitucional nº 31, de 14/12/00. A Emenda Constitucional 42, de 2003, prorrogou até 2007 a vigência da CPMF.

Em que pesem as recentes mudanças na legislação tributária federal, que visam eliminar a cumulatividade das contribuições sociais que incidem sobre a receita das empresas— Pis e Cofins —, os obstáculos à harmonização tributária no Mercosul não serão facilmente superados. A anacrônica separação dos campos de incidência do imposto estadual sobre mercadorias e do imposto municipal sobre serviços só poderá ser superada no bojo de uma ampla reforma do federalismo fiscal brasileiro, cujo horizonte ainda não é vislumbrado. A convivência de três regimes distintos de tributação do valor agregado: o ICMS, o IPI e a nova Pis/Cofins, aos quais se aplicam regras distintas de cobrança, também demandarão algum tempo para evoluírem na direção de um só IVA partilhado na federação. A limitação ao uso de regimes simplificados para o pagamento de impostos (substituição tributária e monofásicos) depende de um grande esforço de modernização das administrações tributárias. Há ainda a CPMF, cuja eliminação não é viável sem uma profunda revisão nos gastos públicos que viabilize sustentar o ajuste fiscal com um menor coeficiente de carga tributária global.

O tamanho dos obstáculos não significa que é impossível avançar no caminho da harmonização, mas sim que é necessário avaliar onde isso pode ocorrer sem que seja necessário aguardar a oportunidade para uma ampla reforma no federalismo fiscal brasileiro. Para isso, cabe assinalar alguns aspectos pontuais que, se solucionados, trariam ganhos imediatos.

#### 2.2.2 -O não aproveitamento integral de créditos tributários de ICMS nas exportações

Em tese, o ICMS adota o princípio do destino no comércio internacional, uma vez que a legislação vigente estipula que o imposto não incide nas exportações. Na prática, entretanto, a questão é diferente, pois nem sempre o crédito

acumulado pelos exportadores pode ser inteiramente aproveitado, por motivos que são adiante apontados.

A Lei Complementar nº 87/96, conhecida como Lei Kandir, que regulamentou a cobrança do ICMS em todo o território nacional, buscou avançar na direção das boas práticas internacionais ao introduzir dispositivo (§ 1º do art. 25) que dava aos contribuintes o direito de utilizar saldos credores oriundos de exportações para quitar débitos de outros estabelecimentos de sua propriedade no mesmo estado, além de, na hipótese de ainda haver saldo remanescente, transferi-lo para outros contribuintes após o reconhecimento desse crédito pela autoridade fazendária estadual. No entanto, as alterações posteriormente introduzidas pela Lei Complementar nº 102/00 reabriram o espaço para a adoção de procedimentos diferenciados na federação ao eliminar a possibilidade de transferência de saldos credores para outros contribuintes, a menos que os estados adotassem regras próprias a respeito.

Apesar das medidas adotadas por alguns estados para garantir o aproveitamento integral de créditos do ICMS, a acumulação desses créditos, principalmente os decorrentes de exportações, continua sendo um problema que afeta alguns setores da economia, em particular aqueles incluídos em segmentos do agronegócio. O tamanho do problema não é conhecido pois não estão disponíveis estatísticas a respeito. Ademais, mesmo que elas fossem apresentadas não revelariam a real dimensão do problema, pois é possível, como menciona a Associação dos Exportadores Brasileiros- AEB - , que ele seja afetado por um ajustamento das empresas às regras do jogo. Isto é, o planejamento tributário indicaria o limite de participação das exportações nas vendas totais das empresas, acima do qual o não aproveitamento de créditos fiscais acarretaria prejuízos. Se assim for, as regras aplicadas ao ICMS estariam se transformando em uma barreira interna às exportações.

O acúmulo de créditos de ICMS não aproveitados por empresas exportadoras decorre da resistência dos estados a soluções que acarretem perda de receita, do receio a fraudes e de complicações decorrentes do regime aplicado à incidência do ICMS nas operações interestaduais. A acumulação de créditos de impostos sobre o valor agregado, espécie na qual se insere o ICMS, por empresas exportadoras, é uma característica inerente a esse tipo de imposto. Esgotadas as possibilidades de compensação com débitos oriundos de vendas no mercado interno, a prática internacional é efetuar o ressarcimento em dinheiro. No Brasil, as administrações fazendárias se recusam a adotar esta prática, alegando dificuldades operacionais e ignorando o que já há muito tempo se faz no campo do Imposto de Renda.

A particularidade brasileira refere-se à incidência do ICMS nas operações interestaduais. Como a alíquota interestadual é mais baixa do que a interna, o problema é menor para as empresas que adquirem a maior parte dos insumos fora do estado exportador, mas o crédito que este concede a imposto recolhido em outro estado implica em uma transferência de renda que aumenta a má vontade em adotar medidas para assegurar sua integral restituição. Embora essa transferência não exista quando os insumos são adquiridos internamente, o maior volume de créditos gerado nesse caso também dificulta o seu aproveitamento quando as vendas efetuadas no mercado interno não gerarem débitos suficientes para a compensação.

Na prática, além do ônus suportado pelo produtor, as restrições impostas à utilização de créditos significa o não aproveitamento integral do potencial exportador das empresas brasileiras. Segundo a AEB, a perspectiva de prejuízos decorrentes do acúmulo de créditos não aproveitados limita as exportações a não mais do que 40% das vendas totais. Esse número decorre de um cálculo simples: se uma empresa vende 60% de sua produção e adquire a totalidade de seus insumos dentro do mesmo estado, seus créditos de ICMS igualariam os débitos e ela não teria saldo de imposto a recolher ( supondo que os insumos

tributados representam 60% das vendas totais). O nível de exportações em que débitos e créditos se igualam aumenta quando a empresa adquire insumos em outro estado e diminui quando ela vende para outros estados. Dentro de uma mesma região, o limite exportável aumenta para 60% se todos os insumos vêm de fora do estado e cai para 10% se todas as vendas são feitas para fora do estado. Qualquer que seja a combinação, as travas à exportação impostas por esse fato são bastante significativas<sup>8</sup>.

Não é só o volume exportado que é afetado. A qualidade das exportações também sofre os efeitos das distorções derivadas da sistemática de cobrança do ICMS. Um exemplo importante a respeito é propiciado pela soja. Como a fronteira da atividade agrícola deslocou-se para o Centro Oeste e a maior parte das atividades de processamento e de exportação localiza-se no Sul/Sudeste, a exportação do grão é desonerada do imposto, mas a exportação do óleo não. O grão adquirido no Centro Oeste para processamento no Sul e posterior exportação carrega os créditos referentes ao imposto cobrado na saída dos estados produtores para a indústria, os quais, não sendo aproveitados posteriormente, oneram o preço do óleo exportado. Dada a dificuldade de identificar a parcela do grão adquirido que será utilizada para produzir o óleo exportado, os estados introduzem regimes especiais e procedimentos burocráticos que provocam novas distorções<sup>9</sup>.

A diferença de alíquotas nas operações interestaduais de compra e venda de mercadorias é, ao mesmo tempo, causa do problema apontado e dificuldade para a sua solução. Face ao incentivo que a diferença entre a alíquota aplicada às operações internas e interestaduais concede ao registro fraudulento de

---

<sup>8</sup> Para uma produção igual a 100, débitos e créditos tributários se igualariam quanto vendas domésticas e insumos locais forem iguais a 60. Se os insumos vierem de fora do estado, os créditos diminuem (alíquota de 12%) e as exportações poderiam subir para 60% da produção sem gerar créditos acumulados (as vendas domésticas gerariam um débito de 7,2 resultado da alíquota de 18% sobre 40, igual ao crédito de 12% sobre insumos no valor de 60) Se todas as vendas domésticas vão para fora do estado e os insumos são locais, as exportações teriam que se limitar a 10 para igualar débitos e créditos (o débito de 12% sobre 90 seria igual ao crédito de 18% sobre 60)

<sup>9</sup> Estimativas indicam que os créditos de ICMS acumulados na exportação de óleo de soja podem chegar a 25% da receita bruta da empresa. (Rezende, 2003)

compras e vendas ficticiamente realizadas fora do estado, o medo de que alguns contribuintes se beneficiem indevidamente de créditos frios e de débitos artificialmente reduzidos cria forte resistência à adoção de medidas necessárias para desonerar as exportações. É claro que a possibilidade de créditos frios também existe para insumos adquiridos dentro do estado, mas a fiscalização é mais fácil de ser exercida nesse caso.

A solução definitiva para o problema em tela está na adoção do princípio do destino para o ICMS nas vendas interestaduais, há muito tempo defendida mas que continua na dependência de uma ampla reforma tributária. Na ausência dessa reforma, duas possibilidades se apresentam. Uma consiste em suspender a cobrança do imposto nas saídas interestaduais de mercadorias destinadas a serem objeto de industrialização e posterior exportação. Outra, volta-se para a instituição de mecanismos que viabilizem o aproveitamento dos créditos sem gerar conflitos de interesse na federação.

A proposta de suspensão do imposto nas saídas interestaduais nas condições acima mencionadas não é nova. Há muito que entidades representativas de empresas processadoras de produtos primários reivindicam esse tratamento, utilizando como referência o regime de “draw back” aplicado a operações internacionais. Embora tenha fundamento, essa proposta esbarra em resistências dos estados produtores de matéria prima, que perderiam parcela importante de sua receita tributária e poderiam enfrentar dificuldades para atender às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A segunda alternativa contemplada busca conciliar os interesses de estados produtores de matéria-prima e dos que concentram a produção industrial. Ela parte do princípio de que a desoneração das exportações deve ser vista como uma questão de interesse comum, não devendo ser obstada por uma perspectiva imediata de seus impactos fiscais. Da ótica dos estados onde se concentra a atividade agrícola, a vantagem que os produtores hoje desfrutam na

exportação de grãos torna a economia estadual mais vulnerável a flutuações do mercado internacional, ao mesmo tempo que a incidência do imposto nas saídas interestaduais resulta em menores ganhos para o produtor, cujos preços são afetados pelo repasse – parcial ou integral – do ônus tributário que aumenta o custo da transformação industrial. Assim, quando a conjuntura internacional é favorável, a receita do estado não se beneficia do aumento das exportações e, quando ela é adversa, o excesso de oferta no mercado interno deprime os preços agrícolas e afeta negativamente a arrecadação. No médio e longo prazos, portanto, a economia e a receita pública são prejudicadas.

Na perspectiva dos estados onde se localiza a atividade industrial, a situação vigente também não contribui para o fortalecimento de sua economia. O não reconhecimento dos créditos referente a imposto cobrado em outro estado sobre a matéria-prima utilizada no processamento pode induzir o deslocamento das plantas industriais para perto da fronteira agrícola, o que, se for decorrente apenas do incentivo tributário, gera ineficiência e traz prejuízo para a economia estadual.

A conciliação de interesses dos estados envolvidos, parte, portanto, do pressuposto de que o aproveitamento integral dos créditos tributários resultantes de operações de exportação pode trazer benefícios para ambos. Eliminada a vantagem à exportação do grão, o preço no mercado interno poderia se beneficiar dos ganhos decorrentes da agregação de valor às exportações, com vantagens para ambos os estados que abrigam a cadeia produtiva do produto exportado. Como o aumento da exportação é condição indispensável à obtenção de taxas mais elevadas de crescimento da economia nacional, os estados também se beneficiariam do aumento na receita tributária derivada do maior dinamismo econômico e do crescimento das receitas oriundas dos fundos constituídos por parcela dos tributos federais.



As dificuldades de implementação de mecanismos capazes de superar as resistências ao entendimento em torno de uma solução para o problema em questão são de duas ordens. A primeira refere-se à natural resistência dos estados em aceitar soluções que acarretem perda de receita no curto prazo, ainda que elas possam vir a ser compensadas no médio e longo prazos. A segunda diz respeito a preocupações com a pouca confiabilidade nos mecanismos de controle e o conseqüente receio quanto à capacidade de serem evitadas fraudes que trariam prejuízos para as fazendas estaduais sem benefícios para as respectivas economias.

Em tese, o problema estaria superado com a aprovação da Emenda Constitucional nº 42, de dezembro de 2003, que constitucionalizou a não incidência do ICMS nas exportações, mas o assunto ainda depende da regulamentação do fundo de compensação que deverá ressarcir os estados em razão desse dispositivo. A emenda constitucional determinou a criação do fundo mas remeteu à uma lei complementar a tarefa de definir a composição e montante desse fundo, bem como os critérios a serem aplicados ao rateio dos recursos entre os estados. A edição dessa lei ainda carece do encerramento de uma complicada negociação em face da óbvia dificuldade para alcançar uma solução que agrade a todos.

Na compensação aos estados pela não incidência do ICMS nas exportações há duas questões importantes a serem consideradas. Uma refere-se ao tamanho do fundo e sua repartição. Como definir “ex-ante” um montante que assegure o integral ressarcimento a todos os estados dos valores que eles deixam de arrecadar em face da desoneração das exportações. Outra refere-se ao ajustamento do fundo às variações no total exportado e na contribuição de cada estado para as exportações nacionais. A alternativa seria a União assumir “ex-post” a responsabilidade pela cobertura dos valores apresentados pelos estados, mas isso teria o inconveniente de representar uma conta em aberto para o governo federal.

### 2.2.3 -Imperfeições na tributação do valor agregado ( crédito físico e manutenção de regimes distintos para serviços e mercadorias)

A prática brasileira de adoção do crédito físico para fins de apuração do imposto devido, adotada no ICMS, no IPI e reiterada nas normas que regulam a nova Pis/Cofins, é outro aspecto que merece atenção. No jargão tributário, isso significa que todas as aquisições efetuadas pelas empresas que não sejam incorporadas ao produto, como, por exemplo, os equipamentos e os materiais de escritório, bem como despesas de comercialização, não geram crédito do imposto para fins de apuração do montante a ser recolhido pelo contribuinte ao fisco. Tal restrição significa que a desoneração das exportações é imperfeita, além de acarretar um substancial incremento do custo das obrigações acessórias para os contribuintes e do custo administrativo para o fisco. A tentativa de corrigir esse problema por ocasião da Lei Kandir, acima mencionada, foi abortada pelos estados por meio de modificações posteriores nesta lei por motivos relacionados a expectativas de perdas para a arrecadação.

Problema semelhante resulta da dilação do prazo de aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de bens incorporados ao ativo fixo das empresas. De novo, a reação dos estados à tentativa de transformação do ICMS em um IVA-Consumo, mediante determinação de concessão de crédito imediato e integral do imposto incidente sobre máquinas e equipamentos, objeto também da citada lei, levou a uma situação intermediária, na qual os créditos em questão podem ser aproveitados à razão de um quarenta e oito avos a cada mês, o que, para investimentos de grande vulto transforma-se em um ônus financeiro significativo<sup>10</sup>.

Outra imperfeição importante é a separação dos campos de incidência de mercadorias e serviços, anteriormente mencionada. Quando essa decisão foi adotada, há quase quarenta anos, a menor importância dos serviços na economia brasileira não acarretava maiores danos ao setor produtivo. A preservação dessa

---

<sup>10</sup> Essa mesma regra foi recentemente adotada para a COFINS

situação, hoje em dia, não mais se justifica. Nos setores mais modernos da estrutura produtiva, os serviços respondem por uma parcela expressiva dos custos de produção e a impossibilidade de deduzir o imposto pago na prestação de serviços utilizados na produção e comercialização de mercadorias introduz um forte componente de cumulatividade na tributação, impedindo que as exportações do Brasil para outros países sejam plenamente desoneradas de impostos.

De outra parte, a incidência do imposto municipal sobre serviços nas importações, objeto de recente lei (Lei Complementar 116, de 31/07/03) que ampliou a lista dos serviços sujeitos ao ISS, também não concorre para o ajuste na fronteira. O ISS não incide nas exportações de serviços, mas os demais impostos incluídos nos equipamentos, na energia, nas telecomunicações, nos combustíveis e outros materiais essenciais à produção dos serviços e que oneram seus preços não podem ser deduzidos. Na importação, a incidência do ICMS deveria assegurar a igualdade de tratamento com o serviço produzido no país, mas a possibilidade de os municípios adotarem regras distintas faz com que a isonomia dificilmente seja alcançada. Convém assinalar que a Lei Complementar do ISS fixa as regras gerais, mas cabe à lei municipal definir como e em que condições o tributo será aplicado.

A solução definitiva parra este problema está na incorporação dos serviços ao ICMS, de forma a juntos comporem um real IVA sub-nacional, mas uma mudança dessa envergadura só é viável, como mencionado, no bojo de uma ampla reforma do federalismo fiscal brasileiro. Uma solução provisória poderia contemplar a possibilidade de o imposto cobrado pelos municípios gerar crédito para fins de apuração do ICMS devido ao estado, o que demandaria uma análise detalhada de suas implicações do ponto de vista do rearranjo das alíquotas estaduais e da repartição setorial da carga tributária desse imposto. Do ponto de vista da harmonização tributária, todavia, essa opção traria uma substancial vantagem.

Com respeito aos tributos federais que adotam a sistemática do valor agregado, os problemas que interferem no ajuste de tributação na fronteira são o caráter parcial do IPI e a diversidade de regimes aplicados à nova contribuição para o Pis/ Cofins.

No tocante ao IPI, os problemas são de menor monta. De um lado, a limitação da cobrança ao estágio da produção industrial faz com que os tributos incidentes no transporte das mercadorias até as fronteiras e em outras despesas de comercialização não possam ser recuperados na saída do país. De outro, a não concessão de créditos a produtos que não são consumidos no processo de industrialização, inclusive bens integrantes do ativo fixo das empresas, também embute uma parcela de custo tributário nas vendas externas.

No caso da Pis/Cofins, a nova legislação abre uma perspectiva inexistente até então para eliminar as distorções tributárias no comércio intra-bloco, mas há questões a serem examinadas para que futuros aperfeiçoamentos viabilizem a completa harmonização tributária nas trocas de mercadorias e serviços no Mercosul. A adoção do crédito físico e a não concessão imediata e integral do crédito relativo à aquisição de bens incorporados ao ativo fixo das empresas acarreta, a exemplo do mencionado para o caso do ICMS, um ônus que impede a plena desoneração das importações. Do lado das importações, a não concessão de crédito tributário para compras realizadas de empresas excluídas do regime geral da não cumulatividade – as pequenas e micro empresas enquadradas no Simples e aquelas que recolhem o Imposto de Renda pela regra do lucro presumido – concede uma vantagem ao produto ou ao serviço importado, que gera crédito nas etapas posteriores de produção.

Há ainda o caso das contribuições sobre a mão-de-obra, que no caso brasileiro são muito mais volumosas do que as praticadas por nossos vizinhos<sup>11</sup>. Somadas,

---

<sup>11</sup> Na Argentina, em 2001, a tributação sobre salários representava 17,2% da receita tributária global (Governo Federal, Províncias, Municípios e Seguridade Social). No Brasil, a mesma porcentagem era de 31,4% para

a contribuição previdenciária e as demais incidências diretas sobre a folha de pagamento representam 36% do salário na indústria recebido pelo trabalhador brasileiro<sup>12</sup>. Em que pese a hipótese mais usual de repasse do ônus dessa contribuição para os preços das mercadorias e serviços, é impossível ajustar na fronteira as diferenças de carga tributária sobre os salários. Isso afeta tanto as exportações, que carregam o peso dessas contribuições, quanto as importações, que se beneficiam de menores níveis de taxaço da mão-de-obra nos demais sócios do Mercosul. Cabe observar a este respeito, que a Emenda Constitucional 42, de 2003, que trata da Reforma Tributária, também voltou-se para esse problema, ao estipular que parte das contribuições previdenciárias poderá repousar também sobre o valor agregado na produção.

### 2.2.3- Adoço de procedimentos simplificados de arrecadaço

Outro fator que dificulta o ajuste tributário no comércio fronteiriço de mercadorias e serviços é a adoço generalizada pelas administraçoes tributárias brasileiras de procedimentos simplificados para a cobrança dos tributos de sua competência. A substituiço tributária predomina no ICMS, pequenas e micro empresas substituem tributos federais por uma única incidência sobre o faturamento, parte significativa de empresas, principalmente as prestadoras de serviços, recolhe o Imposto de Renda com base no lucro presumido (uma porcentagem de sua receita)<sup>13</sup>. Ao mesmo tempo em que regimes simplificados de cobrança facilitam a vida dos administradores e reduzem as obrigaçoes acessórias dos contribuintes, eles não permitem desonerar integralmente as exportações das empresas que

---

uma arrecadaço muito maior em termos absolutos, enquanto a média para o Mercosul era de 23%. González Cano, 2001.

<sup>12</sup> Pastore, 1997

<sup>13</sup> Na substituiço tributária o imposto é recolhido em etapas anteriores da cadeia produtiva (na indústria ou no comércio atacadista), arbitrando-se uma margem sob a qual incide o imposto devido pelas etapas posteriores de comercializaço.

deles se beneficiam e nem aplicar um mesmo tratamento tributário a produtos idênticos aos que elas produzem oriundos de países vizinhos.

A proliferação de regimes simplificados de arrecadação ocorreu à sombra de um novo “princípio” tributário, o da comodidade, pelo qual o melhor imposto é o mais fácil de arrecadar. Por ele, o sistema tributário pode ser revestido de uma capa aparentemente moderna, mas estabelecem-se regras de cobrança que o desvirtuam, em prejuízo da competitividade da economia e da proteção do contribuinte.

Uma das principais manifestações da comodidade tributária é a escolha de uma seleta categoria de produtos e serviços de alto valor, produção concentrada e fácil arrecadação, aos quais qual aplica-se um tributo monofásico ou adota-se a substituição tributária para as operações posteriores à etapa de industrialização. Nesses casos, a cumulatividade dependerá do arbítrio das margens de comercialização e do alcance dessa opção. Se ela abranger insumos importantes para o processo produtivo, a cumulatividade pode ser significativa e onerar as exportações.

A encarnação definitiva do princípio da comodidade se dá mediante a entronização da contribuição sobre a movimentação financeira – o imposto do cheque. É desnecessário repetir aqui os inúmeros argumentos já apresentados contra a instituição deste tributo. Para alguns seus defeitos são superados pela vantagem que apresenta sob o ponto de vista de compensar os efeitos da evasão. Nesse caso ela poderia ser mantida com uma alíquota reduzida sendo adicionalmente permitido que o montante pago a esse título fosse deduzido do Imposto de Renda. Mesmo assim, cabe acrescentar que nem todos poderiam se beneficiar de uma regra que permitisse essa dedução, pois a grande massa de trabalhadores que não é contribuinte do imposto de renda e não tem emprego regular estaria excluída desta possibilidade e suportaria, portanto, um aumento de carga tributária incompatível com sua já precária condição financeira. É possível

que pequenas e micro empresas também encontrem dificuldade para fazer uma compensação integral, tendo em vista as exigências que vierem a ser estabelecidas para a sua efetivação. Assim, além dos inconvenientes econômicos, a perenidade da CMF agrava as distorções do sistema tributário brasileiro.

### 2.3- A concessão de Incentivos ao Investimento

Outra dimensão relevante das preocupações com a harmonização tributária tem a ver com o impacto da tributação nas decisões de localização de investimentos em uma área de livre comércio ou em uma união aduaneira. A esse respeito, há duas situações a considerar. Uma refere-se a vantagens percebidas no âmbito da tributação da renda empresarial. Outra trata de renúncias fiscais que aliviam a carga tributária imposta a mercadorias e serviços.

Diferenças na tributação do capital podem se manifestar por meio de alíquotas menores para o imposto que incide sobre o lucro das empresas ou por regras que reduzam a base de incidência do imposto (como a depreciação acelerada dos investimentos, por exemplo). Nesse caso, e à diferença do que se propõe para a tributação de mercadorias e serviços, a plena harmonização requer a progressiva uniformização das regras aplicadas nos países do bloco, o que torna mais difícil promovê-la. Convém assinalar que o assunto vem sendo discutido há tempo na União Européia e tornar-se-á mais agudo, agora, com a entrada de novos sócios<sup>14</sup>. No Mercosul, segundo Villela e Barreix (2003), as alíquotas aplicadas à tributação da renda empresarial não diferem significativamente, situando-se na faixa de 30% a 35%. Nesse caso, a questão desloca-se para a concessão de

---

<sup>14</sup> “Alemanha pressiona novos países da EU a elevar o imposto” Jornal Valor Econômico, 2 e 3 de maio de 2004.. A matéria assinala as diferenças de alíquotas do imposto de renda das empresas entre atuais e novos sócios do bloco: média atual da EU de 41,5% e média de 32,2% para os novos membros.

vantagens que reduzem o imposto para atrair investimentos em função de objetivos de promoção do desenvolvimento regional ou setorial<sup>15</sup>.

A atração de investimentos por meio de vantagens tributárias à produção de mercadorias e serviços também tem sido utilizada em vários países com os mesmos objetivos mencionados. No Brasil, o imposto federal sobre a produção industrial – o IPI- inclui-se neste caso, mas a redução recente da importância desse imposto no sistema tributário brasileiro faz com que essa questão torne-se menos relevante no contexto do debate sobre o impacto de políticas tributárias domésticas sobre decisões de localização de investimentos no Mercosul<sup>16</sup>. O foco deste debate dirige-se , hoje, para os benefícios concedidos pelos estados brasileiros no âmbito do ICMS.

A disputa entre os estados brasileiros por atração de investimentos tornou-se mais acirrada à medida que a ação do governo federal com o objetivo de evitar o agravamento da concentração regional da renda e da produção foi sendo progressivamente enfraquecida. Na ausência de uma política regional comandada pela União, os estados buscaram atuar por conta própria, concedendo vantagens a empresas que optassem por localizar novos empreendimentos industriais em seus territórios, deflagrando um movimento que ficou conhecido como uma autêntica guerra fiscal.

A ação dos estados ganhou força com a ampliação do campo de incidência do tributo estadual, que incorporou combustíveis, energia e telecomunicações à base do ICMS, e com a autonomia legislativa contempladas na Constituição de 1988, mas só assumiu uma postura mais agressiva a partir de 1994, com a estabilidade monetária pós Plano Real e as reformas econômicas que abriram espaço à

---

<sup>15</sup> A redução de até 75% do Imposto de Renda no Brasil é concedida a projetos de investimento prioritários para o desenvolvimento das regiões Norte e Nordeste, aprovados a partir de 2000, com vigência até 2013. Também gozam de benefícios do Imposto de Renda – dedução de até 4% do imposto devido -, as empresas que optarem por aplicar recursos próprios em projetos de P&D voltados para a melhoria de atividades industriais e agroindustriais.

<sup>16</sup> Atualmente, a redução do IPI é importante para os projetos que se localizam na Zona Franca de Manaus (isenção) e para empreendimentos de informática localizados em outras regiões do país (redução de 75%).



retomada do investimento direto estrangeiro. O renovado interesse do investidor estrangeiro no Brasil deflagrou uma acirrada competição entre os estados pela atração desses investimentos, em particular aqueles voltados para a expansão do setor automotivo.

A principal arma da guerra fiscal é o regime misto de origem e destino aplicado às operações interestaduais, que permite que um estado transfira parte da conta dos benefícios concedidos para outros estados, principalmente o Estado de São Paulo, principal mercado consumidor do país. Na versão original, um determinado estado atrai uma indústria mediante uma operação triangular, na qual o ICMS devido é recolhido a um fundo contábil e imediatamente devolvido ao beneficiário sob a forma de financiamento a prazos longos e condições favorecidas. O benefício para a empresa é substancialmente acrescido quando a maior parte da sua produção destina-se a estados vizinhos, pois nesse caso ela não só goza de uma virtual isenção no estado de origem, como ainda se beneficia do crédito fiscal a que tem direito no estado de destino, o qual, em consequência arca com a maior parte da conta referente ao benefício fiscal concedido.

A escalada da guerra fiscal com a retomada do investimento estrangeiro adicionou novos ingredientes ao modelo tradicional. Os novos investidores demandaram regras estáveis, menos vulneráveis a mudanças na política estadual. As novas regras passaram, então, a ser objeto de contratos bilaterais que agregaram novos ingredientes ao cardápio original. Dentre esses novos ingredientes destacam-se a participação direta de alguns estados nos projetos de investimento, mediante oferta de infra-estrutura, doação de terrenos, aportes de capital (crédito subsidiado para capital fixo e de giro e participação acionária) e isenção de impostos municipais, além de garantias explícitas para os benefícios concedidos<sup>17</sup>.

A desaceleração do consumo interno, o esgotamento dos programas estaduais de privatização (que sustentavam o aporte direto de recursos estaduais aos projetos)

---

<sup>17</sup> Para maiores detalhes, ver Prado e Cavalcanti (2000 )

e as novas restrições impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, juntamente com a queda dos investimentos externos, contribuíram para interromper a escalada da guerra fiscal, que passa agora por um período de calmaria. Aprovada a uniformização da legislação do ICMS, que está sendo apreciada na Câmara dos Deputados, ela perderá parte de sua eficácia, mas não será de todo eliminada. Voltaremos a essa questão adiante.

### **3- Principais Dificuldades à Harmonização sob a Perspectiva Brasileira**

#### **3.1- Sustentação do Ajuste Fiscal e Recuperação da Capacidade de Ação do Estado**

Ainda que a consolidação da estabilidade macroeconômica abra espaço para futuras reduções nas metas de geração de superávit primário, a necessidade de recuperação do investimento público e de ampliação do gasto social impõem restrições severas a uma substancial queda da carga tributária global. Após décadas de aperto orçamentário, os investimentos comandados diretamente pelo setor público reduziram-se a quase nada, com conseqüências graves para alguns segmentos da infra-estrutura, em especial o transporte e o saneamento. Também afetados foram os gastos sociais não amparados em direitos individuais inscritos na Constituição ou em leis específicas, com graves prejuízos para a qualidade dos serviços oferecidos à população e para o objetivo de redução das causas de agravamento da exclusão social<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> No triênio 2000-2002, os investimentos efetivamente realizados pelo governo federal representaram apenas de 1,5% a 2% de sua receita total. Os gastos com programas assistenciais e outras despesas correntes e de capital (onde se incluem a educação e os programas urbanos) caíram de 51% da despesa não financeira da União em 1987 para 23% em 2001. Rezende e Cunha(2003).

Não é realista, portanto, prever uma queda significativa da carga tributária brasileira no horizonte dos próximos anos. Assim, o foco das preocupações com a harmonização tributária deve estar voltado para a melhoria de sua qualidade e não para o seu tamanho. Esta, todavia, esbarra em dificuldades decorrentes da natureza do federalismo fiscal brasileiro e das distorções que foram se acumulando ao longo do tempo na repartição das receitas tributárias na federação.

### 3.2- Harmonização Interna e Federalismo Fiscal

Uma das principais dificuldades à harmonização tributária no Mercosul é a ausência de harmonia tributária na federação brasileira. Para esta situação concorrem as elavadas disparidades regionais e a forte tradição municipalista do país. As desigualdades regionais explicam o conflito de interesses entre os estados mais desenvolvidos, que demandam maior autonomia tributária e aqueles de menor desenvolvimento, que pressionam por aumento em transferências compensatórias administradas pelo governo federal. A tradição municipalista está refletida no caráter singular assumido pela federação brasileira após a promulgação da Constituição de 1988. Nela os municípios foram reconhecidos como membros da federação, em pé de igualdade com os estados no que diz respeito a direitos e deveres ditados pelo regime federativo, o que lhes garante um largo campo de competência impositiva e um crescente relacionamento direto com o governo federal.

Os principais aspectos a serem considerados a respeito das dificuldades que o federalismo fiscal brasileiro impõe à harmonização tributária doméstica e internacional, são os seguintes:

- a) o regime misto origem/destino aplicado à cobrança do principal imposto estadual – o ICMS – nas operações interestaduais;
- b) a atribuição de competências tributárias distintas para mercadorias (estados) e serviços (municípios);
- c) a superposição de regimes tributários distintos para a tributação do consumo;
- d) os desequilíbrios na repartição de recursos e a exacerbação desses desequilíbrios em face da multiplicidade de transferências.

A adoção do regime misto de origem e destino no principal imposto estadual, logo após a instituição desse imposto em 1965<sup>19</sup>, resultou de uma forte reação dos estados não industrializados à transferência de renda que faziam para os estados industrializados em decorrência da cobrança integral do imposto na origem. A solução encontrada – reduzir a alíquota incidente na origem e cobrar a diferença no destino - pretendia não só corrigir o problema apontado como também evitar o risco de sonegação embutido na transição para um regime puro de destino. O efeito das diferenças regionais sobre essas alíquotas se manifesta sob a forma de alíquotas menores (7%) nas vendas de estados do Sul/Sudeste para o Norte, Nordeste e Centro-Oeste e alíquotas maiores (12%) nas operações com sentido inverso. Dessa forma, os estados menos desenvolvidos ficariam com uma parcela maior do imposto sobre os bens consumidos nesses estados, o oposto ocorrendo com os bens produzidos nos estados mais pobres e consumidos nos estados mais ricos.

Em que pese a lógica regional do método adotado, ele é um dos principais responsáveis pelas diferenças de carga tributária suportada por um mesmo produto em distintas partes do território nacional, além de abrir espaço à sonegação. Conforme mencionado anteriormente, a diferença de alíquotas

---

<sup>19</sup> A proposta original era cobrar o imposto na origem para evitar diferenças de tratamento e coibir a sonegação.

aplicadas ao comércio interestadual também explica a dificuldade para desonerar integralmente as exportações.

Curiosamente, o que era uma medida para reduzir o conflito de interesses entre estados industrializados e não industrializados transformou-se, recentemente, em uma nova e poderosa fonte de conflitos. Com o prolongamento da crise econômica e o virtual esgotamento das políticas regionais implementadas pelo governo federal a partir da década dos oitenta, vários estados apoiaram-se no diferencial de alíquotas interestaduais do ICMS para praticarem, como vimos, uma agressiva política de atração de investimentos. Na ausência de uma nova proposta de política de desenvolvimento regional comandada pelo governo federal, a resistência a mudanças que limitem a capacidade de os estados sustentarem políticas de atração de novos investimentos, bem como garantirem os benefícios já concedidos, tem sido uma das principais dificuldades enfrentadas no debate recente sobre a nova reforma do sistema tributário brasileiro.

A preservação dos serviços como um campo tributário distinto daquele compreendido pelas mercadorias é outro fator que dificulta qualquer proposta de harmonização tributária em escala internacional. Se à época em que essa decisão foi adotada (1967) ela não trazia grandes problemas do ponto de vista da eficiência tributária, embora já fosse anacrônica, hoje em dia ela é fonte de grandes distorções. Cada vez mais a fronteira entre mercadorias e serviços torna-se difícil de visualizar em importantes setores da economia e tende a agravar-se com o avanço da tecnologia da informação em setores tradicionais. Não obstante, a resistência dos municípios à perda de autonomia tributária decorrente de propostas de integração dos serviços à base de incidência do ICMS tem se mostrado uma barreira intransponível.

Embora apenas uma pequena parcela dos municípios brasileiros explore razoavelmente essa base tributária ( cerca de 80% do ISS arrecadado em todo o

Brasil provém de 25 regiões metropolitanas que congregam 380 municípios)<sup>20</sup>, o caráter simbólico da perda de autonomia tem um peso considerável na mobilização das lideranças municipais em defesa da preservação da situação vigente. A percepção de que uma proposta de integração dos serviços ao ICMS encontrará forte resistência no Congresso Nacional explica a não inclusão dessa proposta no projeto de Reforma Tributária que está agora sendo reapreciado na Câmara dos Deputados. Uma alteração dessa envergadura só poderá tornar-se viável no bojo de uma proposta mais abrangente de mudança no modelo do federalismo fiscal brasileiro, coisa que até agora tem sido encarada como um tabu.

A harmonização da tributação sub-nacional sobre a produção e consumo de mercadorias e serviços sofre também a influência das modificações que estão sendo processadas no plano dos tributos federais. Nesse particular, as recentes mudanças nas regras aplicadas às contribuições sociais (Pis/Cofins), a serem analisadas em maior detalhe adiante, embora sejam indispensáveis para a modernização do sistema tributário, poderão gerar novos conflitos federativos que até então permaneciam latentes.

Com a transformação das contribuições para o Pis/Cofins em um tributo sobre o valor adicionado, dois desdobramentos são previsíveis: o esvaziamento do IPI, que já vem perdendo espaço na composição da receita federal<sup>21</sup> e a disputa por ocupação de um mesmo espaço tributário entre os estados e o governo federal. O esvaziamento do IPI afeta muitos estados e a grande maioria dos municípios brasileiros, que dependem da participação constitucional na receita desse imposto para sustentarem os seus orçamentos. A disputa por um mesmo espaço tributário – o valor adicionado pelas empresas – se tornará mais visível a partir da implementação da unificação da legislação aplicável ao ICMS em todo o território nacional como previsto na Emenda Constitucional que está sendo apreciada na Câmara dos Deputados.

---

<sup>20</sup> Para detalhes ver Rezende e Garson, 2004.

<sup>21</sup> A participação do IPI na receita tributária federal, que estava na casa dos 20% na segunda metade dos anos noventa, caiu para 8% em 2002.

O esvaziamento do IPI agrega nova dificuldade à aceitação pelos municípios de propostas que lhe retirem a competência para tributar os serviços na ausência de revisão nas bases das transferências constitucionais. Quanto à harmonização do ICMS e dos correspondentes tributos federais, há uma questão inicial a considerar. Enquanto o ICMS incide sobre o produto, o Pis/Cofins incide sobre a receita das empresas, o que torna impossível aferir o total da carga tributária suportada por um mesmo produto no caso de empresas que têm uma produção diversificada. Nesse caso, o ajuste tributário na fronteira será imperfeito, pois os produtos brasileiros dessas empresas não terão necessariamente a mesma carga tributária suportada pelos equivalentes argentinos naquele mercado, o mesmo ocorrendo com os produtos argentinos no mercado brasileiro..

A disputa entre estados e União por ocupação de um mesmo espaço tributário levanta outra questão interessante: a possibilidade de que recrudesçam os conflitos de interesses entre os estados que dispõem de uma mais sólida base econômica – que se beneficiam de uma ampliação na sua capacidade de arrecadar – e os estados de uma economia menos desenvolvida, que podem preferir uma maior expansão da arrecadação federal, desde que isso se traduza em um correspondente incremento nas transferências intergovernamentais e no aumento dos gastos diretos do governo federal nas regiões menos desenvolvidas.

O equacionamento dos conflitos federativos depende de uma clara percepção dos desequilíbrios que marcam o federalismo fiscal brasileiro e da absoluta ausência de qualquer justificativa para as disparidades encontradas. Essas foram se acumulando ao longo do tempo, à medida que os mecanismos de repasses de recursos fiscais na federação foram se multiplicando, em resposta a demandas por compensação financeira, cada um deles operando segundo uma lógica própria. Todavia, e não obstante, as evidências empíricas disponíveis, as disparidades regionais e a tradição municipalista ainda comandam o debate sobre

o rumo das mudanças e dificultam o avanço do entendimento em torno de um novo modelo para o federalismo fiscal brasileiro<sup>22</sup>.

### 3.3- A Concentração da Carga Tributária

O predomínio da tendência à simplificação dos procedimentos para a arrecadação tributária fez com que a carga tributária sobre o consumo de mercadoria e serviços se concentrasse em um número cada vez mais reduzido de produtos. Na média, cerca de quarenta por cento da arrecadação do ICMS em todo o Brasil provém de apenas três produtos e serviços: combustíveis, energia elétrica e telecomunicações. Outros 10% originam-se do ICMS pago por fumo, bebidas e veículos automotores. Todo o resto responde pela outra metade do volume arrecadado<sup>23</sup>.

No plano federal, cerca de um terço da arrecadação do IPI provém do imposto pago pelos produtores de fumo, bebidas e veículos automotivos. Informações recentes sobre a composição setorial da arrecadação do Pis/Cofins, após a implementação das regras de não cumulatividade nesses tributos, indicam que apenas seis atividades respondem pela metade do total arrecadado<sup>24</sup>. Por seu turno, a arrecadação do imposto municipal sobre serviços nas principais capitais estaduais concentra-se, como vimos, em vinte e cinco regiões metropolitanas.

No caso dos bens de consumo final, como fumo, bebidas e veículos, a concentração não compromete a desoneração das exportações ( resolvido o problema da acumulação de créditos estaduais). Já o peso suportado por insumos importantes para a produção em geral – caso dos combustíveis, da energia e das comunicações – cria dificuldades nos dois sentidos. Setores altamente intensivos

---

<sup>22</sup> Para uma análise desses desequilíbrios ver Rezende e Oliveira (2003)

<sup>23</sup> Os dados a respeito provém de levantamento realizado pelo Cotepe/Confaz

<sup>24</sup> Eletricidade, gás e água quente; serviços prestados principalmente a empresas; fabricação de produtos alimentícios e bebidas; fabricação de produtos químicos; comércio por atacado; e intermediários do comércio.



em energia elétrica, como o alumínio, por exemplo, acumulam créditos de ICMS na exportação e não conseguem o pleno ressarcimento. Todo o setor de prestação de serviços que utiliza combustíveis, energia e serviços de comunicação não tem como eliminar esse ônus na exportação, ao passo que o serviço importado pode se beneficiar de uma carga menor sobre esses insumos nos países de origem. Na regra adotada para a não cumulatividade do Pis/Cofins, o setor de serviços também terá problemas no comércio fronteiriço em virtude de as empresas do setor estarem, na sua grande maioria, enquadradas no regime do lucro presumido para fins de apuração do Imposto de Renda.

### 3.4- Ausência de Cooperação Administrativa

Uma das facetas inexplicáveis da tributação no Brasil é a inexistência de um regime integrado de administração tributária na federação. O mesmo contribuinte é objeto de várias inscrições fiscais e tem que lidar com normas distintas que aumentam o custo das obrigações acessórias assim como o custo da própria administração fiscal. Embora o custo das obrigações acessórias não entre no cômputo da carga tributária que onera os produtos brasileiros, ele representa um ônus indireto que afeta tanto a competição no mercado externo quanto no doméstico.

A diversidade de normas e de instâncias a que se submetem os contribuintes também agrava seus custos em face do aumento do contencioso fiscal e da demora em solucionar os inevitáveis litígios.

## **4- Avanços e Conflitos**

### 4.1- Mudanças em Curso

As mudanças contempladas na emenda constitucional da reforma tributária e as alterações recentes na legislação federal que regula a cobrança das contribuições sociais concorrem positivamente para o processo de harmonização da tributação sobre mercadorias e serviços no Mercosul. A emenda constitucional já sancionada (EC 42, de dezembro de 2003) exclui as exportações do campo de incidência do ICMS e introduz dispositivo que contempla a gradual desoneração do IPI federal que incide nos investimentos. O complemento desta emenda, que está sendo apreciado na Câmara dos Deputados, estabelece a uniformização do ICMS, que passaria a ter legislação nacional, regulamento único e alíquotas uniformes em todo o país (cinco faixas de alíquotas para grupos distintos de produtos). Uma vez aprovada, a uniformização do ICMS removerá um dos principais obstáculos à harmonização então existente. O outro obstáculo, a cumulatividade das contribuições sociais cobradas pelo governo federal, também está sendo removido a partir deste ano, com as novas regras aplicáveis à cobrança do Pis/Cofins.

São passos importantes no caminho da harmonização, mas não suficientes para resolver todos os problemas apontados anteriormente. A nova regra constitucional de não incidência do ICMS nas exportações não está isenta de dificuldades operacionais. Para garantir sua efetividade foi redefinido o Fundo de Compensação das Exportações, por meio do qual o governo federal deve ressarcir os estados das perdas de receita decorrentes desta medida. No entanto, além da dificuldade em precisar o montante de recursos necessários para o pleno ressarcimento (os estados reivindicam um volume maior do que o atualmente previsto), é impossível estabelecer regras que permitam um ajustamento automático do montante do fundo à dinâmica do comércio exterior. Na hipótese de surgimento de conflitos, dificuldades no aproveitamento de créditos, principalmente quando oriundos de operações interestaduais, poderão continuar impondo ônus não desprezíveis às exportações.

A desoneração dos investimentos também irá exigir novos avanços. A EC 42/03 aborda exclusivamente a questão do IPI que já não é o principal tributo que onera os bens de capital. A diluição do crédito do ICMS sobre esses bens ( e a reprodução dessa regra no Pis/Cofins, a ser comentada adiante) representa um custo financeiro importante para as empresas, que se transforma em ônus para a produção que se destinar à exportação.

Todavia, o principal problema que a proposta de uniformização do ICMS não equaciona, na perspectiva da harmonização fiscal no Mercosul, refere-se à tributação das operações interestaduais. A última versão conhecida da emenda que está sendo apreciada na Câmara dos Deputados mantém a regra atual de repartição da receita entre o estado de origem e o de destino. Para tanto, as alíquotas interestaduais vigentes se transformariam em alíquotas de referência para fins de determinar a partilha da receita. Essa regra poderá ser alterada por meio de uma lei complementar que poderia determinar a cobrança do imposto na origem e redefinir os procedimentos para a atribuição da parcela da receita devida ao estado de destino. A adoção do princípio do destino nas operações interestaduais ainda é objeto de forte resistência que, hoje em dia, origina-se na resistência de alguns estados à perda do principal instrumento da guerra fiscal.

No plano da legislação federal, a recente adoção da regra de não cumulatividade na cobrança do Pis/Cofins é um avanço imperfeito. A imperfeição resulta da adaptação da mudança a uma situação preexistente, na qual conviviam formas distintas de aplicação desses tributos. Pequenas e micro empresas contribuíam indiretamente por meio de um regime próprio para recolhimento de todos os tributos federais – o Simples. Alguns setores, caracterizados por forte concentração industrial eram objeto de uma contribuição monofásica, aplicada apenas na etapa da produção industrial.( entre eles, veículos, auto-peças, bebidas, medicamentos e combustíveis) Os demais recolhiam o tributo pela regra geral.

A nova regra (Lei 10.833, de 29/12/2003) não alterou formalmente a situação das pequenas e micro empresas enquadradas no Simples, embora elas passem a ter um custo tributário maior em virtude de não poderem creditar-se de compras realizadas de outras empresas que não estão no mesmo regime a uma alíquota nominal cerca de três vezes maior do que a anterior. O novo regime também excluiu da regra de não cumulatividade as empresas que recolhem o Imposto de Renda com base no lucro presumido, assim como um número grande de setores que teriam um grande aumento de carga tributária com o novo modelo<sup>25</sup>. Quanto aos setores do antigo regime monofásico, eles enquadram-se na regra geral até a etapa da produção industrial, assumindo a condição de substituto tributário nas operações posteriores de comercialização.

Do ponto de vista da harmonização tributária, a principal imperfeição resulta da separação que se estabelece entre mercadorias e serviços, afetando principalmente este último.. Pela nova regra, todas as compras feitas por empresas do regime geral da não cumulatividade , domésticas ou importadas – darão direito a crédito, independente de os fornecedores brasileiros estarem enquadrados no mesmo regime. Isto significa que em tese as exportações efetuadas por essas empresas poderão ser integralmente desoneradas, ao passo que as importações serão tributadas à mesma alíquota incidente sobre a produção brasileira, garantindo o ajuste fiscal na fronteira. Isso não ocorrerá, todavia, no caso de empresas de prestação de serviços que estiverem fora do regime geral, uma vez que nesse caso as compras que efetuarem não darão direito ao crédito, onerando, se for o caso, suas exportações. Como a importação de serviços será tributada à mesma alíquota dos serviços produzidos internamente, o produtor brasileiro não terá desvantagem no mercado doméstico ( embora tenha seu custo tributário aumentado pela não possibilidade de utilização de créditos oriundos de compras feitas a empresas do regime geral), mas estará em desvantagem no mercado dos demais países do bloco.

---

<sup>25</sup> Especialmente alguns setores da prestação de serviços que têm cadeia curta, como a saúde, a educação, o transporte coletivo e a mídia.

Há que lembrar, ainda, que a manutenção de regimes distintos para a nova Pis/Cofins também concorre, conforme mencionado anteriormente, para imperfeições no ajuste fiscal na fronteira, afetando os setores que passam a adotar o regime da substituição tributária e as empresas do Simples. Neste último caso bastaria excluir as receitas de exportação da base de cálculo do tributo.

#### 4.2- O Processo da Reforma Tributária

Os debates recentes sobre os rumos da reforma do sistema tributário brasileiro convergiram para um acordo preliminar em torno das seguintes proposições:

- a) não há espaço para redução imediata da carga tributária;
- b) a reforma da tributação estadual – o ICMS- deve contemplar a uniformização da legislação, mas a adoção do princípio do destino nas operações interestaduais ainda é objeto de controvérsia;
- c) no âmbito federal, a prioridade deve voltar-se para a eliminação da cumulatividade das contribuições sociais;
- d) a necessidade de desonerar a mão-de-obra, para estimular a formalização de trabalho e incentivar as exportações, mediante revisão das bases de financiamento da seguridade social.

Como vimos, as mudanças em curso caminham no espaço delimitado por esses acordos. Avanços mais rápidos na direção da plena desoneração dos investimentos e das exportações, assim como para o atendimento das demais demandas da micro-economia por eliminação dos entraves à competitividade externa e interna, permanecem cerceados por um ambiente de desconfianças e de fortes restrições à adoção de qualquer medida que seja vista como uma ameaça à manutenção dos níveis atuais de arrecadação. Forma-se um círculo vicioso, que aprisiona o potencial de crescimento econômico e impede que as

restrições fiscais possam ser aliviadas pelo efeito do crescimento sobre a arrecadação.

As últimas manifestações públicas de alguns estados revelam uma crescente preocupação com os efeitos de uma política de crescimento liderada pelas exportações sobre o desempenho futuro de seus orçamentos. Ainda não fecharam as feridas abertas pela Lei Kandir e já se verifica uma retomada das queixas dos estados, com respeito à insuficiência das compensações promovidas em função do disposto nessa lei. O acordo preliminar em torno da transição para a cobrança do ICMS no estado de destino, negociado por ocasião da mais recente tentativa de reforma, já foi condenado por declaração prestada à imprensa pelo Governador do Estado de São Paulo. Na medida em que a transição para o destino era uma forma de compensar os estados exportadores de produtos do agronegócio, cuja participação no comércio externo tende a se expandir no futuro próximo, a reabertura desse contencioso irá reativar novas fontes de conflito. Também a própria proposta de unificação do ICMS, de acordo com notícias recentes, teria sua vigência postergada para 2006.

Com respeito aos conflitos subjacentes aos acordos gerais acima enumerados, vale a pena citar os seguintes:

- a) mudanças nas contribuições sociais e no ICMS, na linha dos acordos acima mencionados, geram situações novas com respeito à repartição de uma mesma base tributária (ou uma base semelhante), que tornam difícil preservar a atual repartição de receitas fiscais na federação sem comprometer o propósito de evitar novos aumentos na carga tributária global (dificuldade agravada caso o princípio do destino no ICMS seja adotado);

- b) as divergências entre os estados com respeito ao uso do ICMS como instrumento de atração de indústrias ( a chamada guerra fiscal). Isso envolve a definição do princípio de aplicação desse imposto (destino ou origem), a regra de transição e o pagamento da conta relativa à sustentação dos benefícios já concedidos;
- c) a disputa entre estados e municípios com respeito à competência para a cobrança do imposto sobre a prestação de serviços ( os municípios reagem à proposta de incorporar os serviços à base de incidência do ICMS);
- d) a reação do setor de prestação de serviços à eliminação da cumulatividade nas contribuições federais e a uma eventual incorporação do ISS à base do ICMS, já manifestada por ocasião da edição da MP 66 e posterior transformação em lei;
- e) a geração de novos conflitos, envolvendo a União e os municípios, em decorrência da disputa pela tributação dos serviços após a eliminação da cumulatividade das contribuições sociais;
- f) as demandas do setor privado por uma mais rápida solução para o problema do ônus tributário incidente sobre exportações e investimentos;
- g) as pressões do setor financeiro, e de boa parte do setor produtivo, pela extinção da CPMF;
- h) a resistência das entidades patronais a mudanças na base de incidência das contribuições que alimentam o chamado “sistema S”.

## **5 – Conflitos e Espaços de Negociação**

No contexto de um baixo dinamismo econômico, as margens de manobra são estreitas. Mantidos intocáveis os mecanismos de repartição e preservada a autonomia federativa, as mudanças contempladas na natureza e na base de incidência das contribuições sociais implicam em redistribuir a carga tributária, principalmente no sentido de desonerar a produção e aumentar o ônus incidente sobre o consumo de bens finais.

Em condições normais, isso permitiria reduzir a regressividade do sistema tributário, mediante aplicação de alíquotas reduzidas sobre os produtos da cesta básica e aumento das alíquotas aplicadas ao consumo de bens de menor necessidade, tal como o previsto para o ICMS na emenda Mussa Demes. Todavia, como as alíquotas aplicadas a bens considerados menos essenciais já são muito elevadas, o espaço para novos aumentos é muito pequeno. O espaço que poderia ser ocupado está exatamente no âmbito dos serviços. Como este setor já irá sofrer o impacto da mudança na regra de cobrança do PIS/COFINS, a possibilidade de que ele possa, também, abrir espaço para uma maior recomposição das alíquotas do novo ICMS fica bastante limitada, mesmo que seja possível incorporá-lo à base do imposto estadual.

Mudanças na natureza das contribuições sociais e a uniformização das regras aplicadas ao ICMS também farão com que seja difícil atender ao objetivo de promover essas alterações sem aumentar a carga tributária global. No caso da receita federal, as dificuldades de realizar estimativas precisas da alíquota necessária para a nova contribuição produzir a mesma receita atual pode, por cautela, levar ao estabelecimento de uma alíquota maior do que a necessária para que a arrecadação fique constante.

No caso dos estados, a uniformização das regras e o estabelecimento de quatro classes de alíquotas podem até garantir o mesmo resultado global, mas a situação



de cada estado, isoladamente, é difícil de ser percebida. O problema fica mais difícil de ser equacionado se for abandonada a idéia de transitar para o destino, pois aí os estados produtores de bens de consumo básico não terão como compensar a redução da tributação desses bens com a receita oriunda da maior tributação sobre os bens menos essenciais. Se adotada a margem de manobra definida na emenda Mussa Demes, mediante a qual os estados poderiam variar as alíquotas dentro de uma faixa de 20% ( para mais ou para menos), alguns estados poderão garantir a mesma arrecadação, às custas, todavia, do não-atendimento do objetivo acima mencionado.

Um dos pontos de conflito – a disputa entre os estados por atração de investimentos – poderia ser solucionado, caso uma nova proposta de política regional, que não se limitasse à recomposição/reformulação das tradicionais agências regionais de desenvolvimento, devolvesse aos estados menos favorecidos a certeza de que o governo federal atuaria de modo mais eficaz no sentido da promoção de um desenvolvimento regionalmente mais equilibrado. Trazer a discussão da política regional para dentro do debate sobre a reforma tributária seria, portanto, uma forma de lidar com esta importante fonte de conflito.

O prematuro abandono da inovadora solução do seguro receita, instituído pela Lei Complementar 87/96 ( a chamada Lei Kandir), tornou mais difícil conseguir um novo acordo que viabilize três prioridades importantes do governo – a plena desoneração dos investimentos e das exportações e a redução do ônus tributário sobre a cesta básica. A substituição do seguro-receita por um fundo orçamentário, atendendo a reclamos dos estados, transformou um mecanismo dinâmico de garantia de sustentação das receitas estaduais em um novo fundo de compensação, o qual não consegue cumprir sua função em face da própria dinâmica espacial dos investimentos e das exportações. Assim, se o montante do fundo é dado (a correção monetária dos valores não dá conta das diferenças espaciais de desenvolvimento), os estados que aumentarem os investimentos em setores predominantemente exportadores, e, portanto, aumentarem suas

exportações, serão relativamente mais prejudicados do que aqueles cujas exportações mantiverem-se estagnadas. Quanto maior for o crescimento das exportações, maior será a defasagem entre as “perdas” de receita e o montante a ser repartido.

Convém, pois, rediscutir a lógica do seguro receita na perspectiva de um modelo dinâmico de ajuste das receitas estaduais às desonerações mencionadas. Se o princípio básico é o de que não pode haver perdas de arrecadação, um sistema que institui essa garantia é mais racional do que outro que pode apenas compensar parcialmente as perdas observadas. Nessa revisão, é necessário levar em conta críticas feitas à época, como, por exemplo, a de que o seguro-receita penalizava os estados que promoviam um esforço de modernização fiscal.

Com relação à CPMF, uma opção a ser trabalhada é permitir que as empresas deduzam dos seus encargos previdenciários o montante que houver recolhido mensalmente por força da referida contribuição. Nesse caso, mesmo com a manutenção da alíquota atual, o setor produtivo não seria onerado, pois o recolhimento da CPMF seria compensado pela redução das obrigações patronais. Adicionalmente, essa medida estimularia a formalização das relações de trabalho, a geração de empregos e as exportações, contribuindo também para aumentar a arrecadação previdenciária<sup>26</sup>.

Quanto aos conflitos com o setor produtivo, oriundos da redistribuição da carga tributária, a solução encampada pelas novas regras do Pis/Cofins, com respeito a segmentos do agronegócio, pode ser suficiente para evitar aumento do ônus sobre os alimentos (o que iria de encontro ao objetivo de reduzir a tributação da cesta básica), muito embora o tamanho da COFINS requeira uma nova avaliação dessa questão.

---

<sup>26</sup> Essa proposta foi inicialmente apresentada por Rezende (1998), tendo sido posteriormente incluída em algumas propostas de reforma.

No caso dos serviços, o aumento da carga tributária sobre os serviços incorporados a bens de consumo final, bem como sobre os serviços pessoais, é uma consequência natural do fato de que eles estavam sub-tributados vis-à-vis as mercadorias em geral, inclusive os bens essenciais. O problema, aqui, está nos serviços incorporados a bens finais que, em decorrência da manutenção do ISS na competência municipal, afetam a competitividade das exportações brasileiras.

A incorporação dos serviços ao ICMS é uma exigência natural das demandas por competitividade e por maior agregação de valor à pauta de exportações brasileiras, tendo em vista que os serviços compõem uma parte cada vez mais importante dos bens de maior dinamismo no comércio internacional. A resistência dos municípios a esta medida concentra-se nas capitais estaduais e em alguns municípios de porte médio, onde o ISS responde por uma parcela importante da receita municipal. Para quebrar essa resistência, seria necessário adotar duas medidas complementares. Uma, já contemplada na Emenda Mussa Demes, consiste em atribuir aos municípios a competência para instituir o Imposto sobre Vendas no Varejo. Outra, aponta para a revisão das regras de repartição do FPM, previstas na Constituição de 1988, mas não promovida desde então.

A repartição do FPM, que separa 10% para os municípios das capitais e 90% para os municípios do interior, definida em 1967, não mais se justifica em face da dinâmica demográfica dos últimos trinta e cinco anos, que concentra mais de 40% da população brasileira em 25 regiões metropolitanas. Ademais, o rateio dos 90% entre os demais municípios penaliza os municípios de porte médio, que também aumentaram a arrecadação do ISS. Como a atribuição da competência aos municípios para instituir e arrecadar um imposto sobre as vendas no varejo deve beneficiar os pequenos municípios, a revisão dos critérios de repartição do FPM poderia equilibrar os interesses de grandes e pequenos nesta matéria. Acresce que a regra atual, conforme exhaustivamente demonstrado em estudos a respeito, desestimula a utilização das bases tributárias próprias, nos casos em que os

recursos do FPM são mais do que suficientes para atender às necessidades locais.

Não é só o FPM que precisa ter os critérios de rateio ajustados a uma nova realidade. Também o FPE padece do mesmo processo de envelhecimento. Conforme demonstrado em estudo recente, as discrepâncias no montante do FPE per capita, entre estados de uma mesma região, não atende ao princípio de que este fundo deveria preencher uma função redistributiva, sendo o rateio processado em razão direta da população e inversa da renda per capita. Com a solução adotada em 1989 (Lei Complementar 62/89), este princípio foi sendo progressivamente abandonado, de tal forma que a situação atual não pode ser logicamente explicada. A atualização dos critérios de rateio desse fundo deveria introduzir um critério que promovesse um ajustamento automático da repartição dos recursos à dinâmica socioeconômica da federação.

Tomados em conjunto, os argumentos apresentados anteriormente apontam para possíveis espaços de negociação dos principais conflitos identificados ao longo das últimas tentativas de reforma do sistema tributário.

No caso dos estados, a incorporação dos serviços ao ICMS abriria espaço para a adoção do princípio do destino, uma vez que as principais resistências a essa medida originam-se nos estados (entre eles São Paulo), que também seriam os mais beneficiados pelo aumento da base de incidência do imposto estadual. Quanto aos municípios, a revisão dos critérios de rateio do FPM, na forma sugerida, atenderia às preocupações do grupo mais afetado pela perda do ISS, ao mesmo tempo em que a criação do imposto sobre vendas no varejo beneficiaria os municípios de pequeno porte, que não dispõem de espaço para tributar os serviços, mas que ganhariam a competência para tributar o consumo de mercadorias em geral.

A apresentação de uma nova proposta de política regional é a melhor alternativa para quebrar as resistências dos estados que reagem à adoção do princípio do destino por motivos relacionados à preservação da guerra fiscal. Esta prosperou em virtude da virtual falência dos incentivos ao desenvolvimento das regiões menos desenvolvidas e, além das distorções que provocou, contribuiu para ampliar as desigualdades intra-regionais nas regiões de menor dinamismo econômico, uma vez que as possibilidades de atrair indústrias, mediante concessão de vantagens no ICMS, são bastante desiguais. A recomposição da capacidade de o Governo Federal atuar em prol da redução das desigualdades regionais de desenvolvimento atenderá a um conjunto mais amplo de estados mais pobres, que não conseguem participar em condições de igualdade da escalada da guerra fiscal.

Abandonada, por enquanto, a tese de um IVA partilhado, a reforma da tributação federal não abre um contencioso direto com os estados, mas sim com os contribuintes. Na medida em que as contribuições sociais se equipararem a um imposto sobre o valor agregado, as alíquotas necessárias para preservar as arrecadações federal e estadual explicitarão o tamanho do ônus suportado pelos diferentes setores da economia, evidenciando, também, as mudanças na sua repartição. Conforme já apontado, a mobilização do setor de prestação de serviços, que será o mais afetado pela mudança, é o principal problema a ser equacionado.

A proposta de conceder aos contribuintes da CPMF o direito de deduzir o montante pago a título deste tributo das contribuições patronais para a previdência social, acima mencionada, pode ser uma forma de compensar os produtores de serviços pelo aumento da carga tributária decorrente da mudança nas regras de aplicação do PIS/COFINS. Como a prestação de serviços é uma atividade intensiva em mão-de-obra, a redução dos encargos sociais deve mais do que compensar o aumento da contribuição para o PIS/COFINS.

O equacionamento de todos os conflitos que ainda dificultam o avanço de uma reforma em profundidade do sistema tributário brasileiro ainda depende da disposição em enfrentar a reforma do federalismo fiscal brasileira. Após quase quatro décadas, os sucessivos remendos efetuados no modelo posto em prática pela Reforma Tributária de 1967 foram acumulando distorções que apenas a implantação de um novo modelo pode remover. Nesse novo modelo, um IVA nacional abrangente e uniforme, partilhado entre o governo federal, os estados e os municípios, teria um papel predominante, eliminando todas as dificuldades hoje existentes a um perfeito ajuste tributário nas trocas de mercadorias e serviços no Mercosul.

Dentre os aspectos positivos associados à partilha da competência tributária convém destacar o incentivo à cooperação. Uma base impositiva comum e uma legislação nacional uniforme conduziriam à cooperação intergovernamental no campo da administração tributária, com benefícios não desprezíveis para o contribuinte e para o fisco. Do ponto de vista do contribuinte, a simplificação decorrente da adoção de uma base única para cálculo dos débitos fiscais reduz o custo das obrigações acessórias e dispensa a necessidade de recurso a diferentes instâncias para a solução de conflitos de interpretação. Do ponto de vista do fisco, a integração de cadastros e a fiscalização conjunta aumentam a eficiência do combate à fraude e à sonegação, ao mesmo tempo em que permitem obter substanciais economias administrativas;

Outra vantagem importante da partilha de competências é a contribuição que ela traz para a estabilidade normativa. A partilha de uma ampla base tributária entre os componentes de uma federação torna mais difícil a ocorrência de freqüentes mudanças na legislação, pois para isso seria necessário conciliar distintos interesses que nem sempre estariam de acordo com a necessidade e a natureza da mudança pretendida. Mais estabilidade também é importante, juntamente com o reforço das regras de anterioridade e anualidade, para dar

mais segurança ao contribuinte e estabelecer um ambiente propício à decisões de investimento e à atração de capitais, de fundamental importância para o país.

Um IVA nacional partilhado também contribuiria para tornar mais equilibrada a repartição de receitas tributárias na federação ao estabelecer uma correspondência direta entre o tributo arrecadado e o consumo efetuado em uma determinada jurisdição ( estado ou município) . Isso corrigiria algumas distorções atuais geradas por uma maior aderência das receitas locais à produção que ao consumo, mas não é suficiente para produzir uma nova situação de equilíbrio entre a repartição espacial das disponibilidades orçamentárias e a correspondente repartição das responsabilidades a serem atendidas. Para tanto, importa recompor os mecanismos de transferência na linha da solução adotada em 1967.

No novo modelo de federalismo fiscal, a co-participação no financiamento é a contrapartida da partilha de competências. Por meio dela, fica mais fácil avançar na direção de uma maior descentralização das responsabilidades públicas, sem que seja necessário incorrer em uma “overdose” de transferências. Com a repartição das receitas tributárias na federação guardando uma relação mais estreita com a renda e o consumo local, a co-participação no financiamento poderia ser definida em função de dois objetivos complementares: assegurar, mediante transferências tributárias, os recursos necessários para sustentar um padrão mínimo de atendimento das demandas por serviços públicos em todos os entes federados; e promover a cooperação intergovernamental na condução de políticas ativas de desenvolvimento, por meio de programas de investimento na melhoria da infra-estrutura, dos serviços urbanos e dos programas sociais, notadamente os de ensino básico, saúde e segurança pública.

## Referências

Afonso, José Roberto e Amorim, Érika (2003). Uma Análise da Carga Tributária Global Estimada. Mimeo, Rio de Janeiro.

Barreix, Alberto e Villela, Luiz (2003). Triutacion en el Mercosur y Posibilidades de Coordinacion. BID- INTAL/ITD, Buenos Aires

González Cano, Hugo (1996). Armonización Tributaria Del Mercosur. Centro Interamericano de Tributación y Administración Financeira- CITAF/OEA, Buenos Aires.

González Cano, Hugo (2001). Informe sobre la Situación Actual de la Tributación en los Países Miembros del Mercosur.(mimeo),BID.

Macón, Jorge (1998). Armonización Fiscal em el Cono Sur. Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires.

Prado, Sérgio e Cavalcanti, Carlos (2000) A Guerra Fiscal no Brasil. Fundap, Fapesp/Ipea, Brasília.

Rezende, Fernando e Cunha, Armando (2003) Orçamento Público e a Transição do Poder. Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro.

Rezende, Fernando e Garson, Sol (2004) Financing Metropolitan Regions in Brazil: Political, Institutional, Legal Obstacles and Emergence of New Proposals for Coordination. Trabalho apresentado no Seminário Internacional sobre Desafios da Gestão Metropolitana, Brasília.

Rezende, Fernando e Oliveira, Fabrício (2003) Descentralização e Federalismo Fiscal no Brasil. Fundação Konrad Adenauer, Rio de Janeiro.



Rezende, Fernando (1998). Financiamento da Seguridade Social. Academia Nacional de Ciências Econômicas da Argentina, Buenos Aires.