



**EAESP**

**GV PESQUISA**

# **ANÁLISE DA PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA (EC Nº 42) DO GOVERNO LULA**

Relatório 09/2005

**FERNANDO MAIDA DALL'ACQUA**

Não é permitido o uso das publicações do GVpesquisa para fins comerciais, de forma direta ou indireta, ou, ainda, para quaisquer finalidades que possam violar os direitos autorais aplicáveis. Ao utilizar este material, você estará se comprometendo com estes termos, como também com a responsabilidade de citar adequadamente a publicação em qualquer trabalho desenvolvido.

## **RESUMO**

### **“ANÁLISE DA PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA (EC nº 42) DO GOVERNO LULA”**

As mudanças tributárias realizadas na última década priorizaram o ajuste fiscal com uma elevação da carga de impostos que saltou de 27% do PIB, em 1994, para cerca de 36% do PIB, em 2003. Esse aumento da carga tributária esteve associado principalmente ao aumento das contribuições sociais cumulativas. Além dessa crescente cumulatividade, outras características que têm marcado o sistema tributário brasileiro são a complexidade e os conflitos federativos que alimentam uma profunda guerra fiscal entre Estados e municípios. Em abril de 2003, o Governo Lula encaminhou ao Congresso Nacional uma ampla proposta de reforma tributária, tendo como objetivos principais (i) simplificar o sistema tributário brasileiro, (ii) reduzir a cumulatividade dos tributos e (iii) acabar com a guerra fiscal. Apesar do reconhecimento generalizado de que a carga tributária brasileira é excessivamente elevada, o governo federal limitou-se a assumir o compromisso de não promover aumentos adicionais de impostos. Inserido nesse contexto, este estudo analisa (i) o quadro fiscal brasileiro, procurando identificar as reais restrições que impedem a redução da carga tributária brasileira e (ii) as medidas tributárias propostas pelo Governo Lula, destacando suas implicações sobre o desenvolvimento econômico brasileiro.

## **PALAVRAS-CHAVE**

Reforma tributária, Carga tributária, Guerra fiscal, Ajuste fiscal

## **ABSTRACT**

### **“ANALYSIS OF THE PROPOSAL OF TRIBUTARY REFORM OF THE LULA GOVERNMENT”**

The tributary changes enacted by the Brazilian government in the last decade aimed mainly at the fiscal adjustment through an increase in the aggregated tax revenue that jumped up from 27% of GDP in 1994 to about 36% of GDP in 2003. This increase of the tax burden was largely derived from the social security contributions, which are mostly imposed in the form of turnover on gross receipts. In addition to the distortions promoted by this kind of tax, the Brazilian tax system is also considered obsolete, too complex so as stimulating the “fiscal war” among states and municipalities. In April of 2003, the federal government sent to National Congress a proposal of tax reform addressed to (i) simplify the Brazilian tax system, (ii) reduce the existing federal turnover taxes and (iii) end the “fiscal war”. In spite of the Brazilian tax system to be considered highly costly for the tax payer the proposal did not include any change addressed to reduce the existing tax burden. In this context, the main objectives of this report will be to evaluate both (i) the constraints which prevent a reduction of the Brazilian tax burden and (ii) the main impacts of the proposed tax changes on the Brazilian economy.

## **KEY WORDS**

Tax Reform, Tax Burden, Fiscal War, Fiscal Adjustment

## SUMÁRIO

<b>I. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>04 a 05</b>
<b>II. O CONCEITO DA REFORMA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>05 a 10</b>
<b>III. É POSSÍVEL REDUZIR A CARGA TRIBUTÁRIA?.....</b>	<b>10 a 12</b>
<b>IV. A POLÍTICA FISCAL E A RIGIDEZ ORÇAMENTÁRIA.....</b>	<b>12 a 14</b>
<b>V. AS RESTRIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS IMPOSTAS AO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>14 a 19</b>
<b>VI. OS ANTECEDENTES DA REFORMA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>19 a 25</b>
<b>VII. A MINI REFORMA TRIBUTÁRIA 2002-2003.....</b>	<b>25 a 28</b>
<b>VIII. A PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA DO GOVERNO LULA (PEC nº 42/03).....</b>	<b>29 a 30</b>
<b>IX. A APROVAÇÃO DA EC nº 74.....</b>	<b>30 a 32</b>
IX.1 – Impostos sobre a renda e o patrimônio.....	30 a 31
IX.2 – Prorrogação da desvinculação das despesas da União (DRU).....	31
IX.3 – Contribuições Sociais.....	31 a 32
<b>X. O ICMS (PEC nº 255).....</b>	<b>32</b>
X.1 – As características do ICMS.....	32 a 36
X.2 – As mudanças propostas pela PEC nº 255.....	36 a 45
<b>XI. CONCLUSÃO.....</b>	<b>45 a 47</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>48</b>
<b>ANEXO (Lista de Figuras).....</b>	<b>49</b>



## **ANÁLISE DA PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA (PEC nº 42) DO GOVERNO LULA**

*Fernando Dall'Acqua*

### **I - INTRODUÇÃO**

Está em fase final de aprovação na Câmara dos Deputados a proposta de reforma tributária do governo federal. A proposta (PEC nº 42/03) negociada pessoalmente pelo presidente da República com os governadores foi encaminhada ao Congresso em meados de 2003. Durante o tramite legislativo, a proposta encaminhada pelo Poder Executivo foi profundamente modificada. Para viabilizar a aprovação ainda que parcial, a proposta original foi fatiada, sendo uma primeira parte que extingue a cumulatividade da COFINS e prorroga até 2007 a DRU (Desvinculação de Receitas de União) e a CPMF foi aprovada em dezembro de 2003 através da Emenda Constitucional nº 74. A segunda parte referente ao ICMS continua em discussão no Congresso Nacional, estando sua aprovação prevista para o segundo semestre de 2004. Finalmente, uma terceira parte foi adicionada à proposta original pelo Senado Federal e incluída no Ato das Disposições Transitórias de forma exclusivamente programática. Essa parte prevista para vigorar a partir de 2007 cria um imposto sobre valor agregado (IVA) sobre o consumo, que unificaria o IPI, ICMS, PIS, COFINS e ISS.

As dificuldades de aprovação da proposta original (PEC nº 42/03) explicitaram o profundo conflito de interesses entre os principais atores envolvidos. Contribuintes, particularmente os segmentos empresariais, pleiteiam a simplificação do sistema tributário e a desoneração da produção, entendida como a redução da atual carga tributária. Governos estaduais aceitam mudanças no sistema tributário desde que isso não signifique perda de arrecadação

nem mudanças substanciais em suas prerrogativas federativas. Finalmente, o governo federal pretende manter sua receita tributária, comprometendo-se genericamente a não elevar a atual carga tributária. Nesse contexto, o frágil acordo político em torno da reforma tributária foi costurado sobre três pontos básicos:

- (i) amenizar a atual complexidade do sistema tributário;
- (ii) reduzir a cumulatividade dos tributos e
- (iii) acabar com (ou congelar) a guerra fiscal entre estados.

Conceitualmente, a motivação básica para a reforma tributária se insere dentro da necessidade de se encontrar ou definir uma estratégia de crescimento para a economia brasileira. Nos últimos anos, o Brasil vem apresentando taxas de crescimento bastante baixas, considerando seu padrão histórico. Entre 1998 e 2003, a taxa média de crescimento da economia brasileira foi 1,5% ao ano, bem inferior à média histórica de aproximadamente 5% ao ano, assim como também bastante abaixo de outros países em desenvolvimento – tais como a China e a Índia — que vêm crescendo a taxas superiores a 7% ao ano.

É fato que este frágil desempenho vem desde a década de 80; porém chama atenção que, mesmo após a bem-sucedida estabilização de preços alcançada pelo Plano Real, o país não tenha conseguido reencontrar o caminho do crescimento sustentado. Essa é, portanto, a questão de fundo no debate: afinal qual é o papel da reforma tributária na definição de uma estratégia de retomada do crescimento para a economia brasileira? É sob este foco que nas seções seguintes analisam-se os antecedentes, os limites e o alcance da atual reforma tributária. A discussão toma como base a PEC n° 42, parcialmente aprovada através da EC n° 74 em dezembro de 2003, e da PEC n° 255/2004 em fase final de tramitação no Congresso Federal.

## II - O CONTEXTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Historicamente, o debate sobre o crescimento econômico no país tem se concentrado fortemente sobre a agenda macroeconômica, em particular sobre a estabilidade monetária, a sustentabilidade fiscal e a vulnerabilidade externa. Recentemente, uma maior ênfase tem sido dada às reformas microeconômicas que procuram assegurar um ambiente econômico mais favorável ao processo produtivo e à competitividade empresarial. Sob este prisma, pode-se dizer que a reforma tributária teria dois grandes objetivos:

- (i) desonerar a produção mediante uma redução da carga tributária atualmente em 36% do PIB;
- (ii) racionalizar o sistema tributário, amenizando suas graves distorções pautadas pela cumulatividade, guerra fiscal, burocracia, excessiva complexidade, etc.

A seguir, a análise focaliza individualmente esses dois objetivos para se estabelecer, com maior clareza, os limites para uma reforma tributária. Considerando seu grau de desenvolvimento econômico, o Brasil apresenta uma das maiores cargas tributárias do mundo. Além de excessivamente elevada, essa carga vem apresentando um crescimento acelerado nos últimos anos quando passou de 27,9% do PIB, em 1994, para quase 36% do PIB, em 2003. Esse forte aumento da carga tributária, por sua vez, foi centrado em um conjunto de “maus impostos” que incidem diretamente sobre o investimento produtivo, assim como sobre a competitividade do produto brasileiro, tanto por onerar as exportações como por beneficiar o produto importado *vis-à-vis* o similar nacional. É consensual, portanto, que o sistema tributário brasileiro, além de onerar excessivamente o contribuinte, apresenta diversas outras distorções perversas para o crescimento econômico do país.

É fato que a deterioração do sistema tributário brasileiro vem se agravando ao longo das últimas três décadas. A Constituição de 1967, ao tentar conciliar a centralização tributária, considerada essencial para atingir as metas macroeconômicas com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais, acabou induzindo uma crescente cumulatividade no sistema

tributário brasileiro (Dall Acqua, 2003). Foram criados fundos de participação para Estados e municípios com uma parcela do imposto de renda (IR) e do imposto sobre produtos industrializados (IPI), arrecadados pelo governo federal, sendo o critério de repartição a razão inversa da arrecadação do Estado ou do município. Esta opção de tratar as desigualdades regionais através desses fundos de participação teve importância vital na deterioração do sistema tributário brasileiro.

A razão é simples. A opção distributivista acabou limitando a capacidade do governo federal em realizar ajustes fiscais via receita tributária, uma vez que qualquer aumento de arrecadação associado ao IR e ao IPI tinha de ser compartilhado com Estados e municípios. Frente a esta realidade, o governo federal acabou trilhando o caminho mais simples ao criar as contribuições sociais cumulativas para as quais não há obrigatoriedade constitucional de compartilhar com Estados e municípios. Nesse contexto, se inserem o Programa de Integração Nacional (PIS), o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) renomeado de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e, posteriormente, na década de 90, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras, transformado posteriormente em Contribuição sobre Movimentações Financeiras (CPMF). Em 2002, quase 25% da arrecadação de tributos resultava das contribuições cumulativas, dando a exata dimensão da baixa qualidade do nosso sistema tributário. Como contraponto, a tributação sobre o valor agregado foi se tornando cada vez mais limitada e com uma legislação cada vez mais complexa e distorcida. Este é o caso dos dois principais impostos sobre o valor agregado: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Dessa forma, pode-se dizer que a baixa qualidade dos impostos acabou contaminando todo o sistema tributário brasileiro, incluindo até mesmo impostos sobre valor agregado que acabaram perdendo suas características originais. Alguns exemplos são ilustrativos para uma melhor compreensão do atual grau de deterioração do sistema tributário brasileiro:

- (i) o imposto sobre serviços (ISS), que incide em cascata, através da interação com o ICMS e IPI gera cumulatividade adicional.
- (ii) os bens de capital são tributados pelo IPI, que é uma tributação cumulativa considerando-se o imposto de importação; quanto ao ICMS, embora os bens de capital sejam desonerados, o crédito é reconhecido de forma parcelada em 48 meses;
- (iii) o ICMS ao não reconhecer o crédito de bens de uso e consumo que não integram fisicamente a produção (por exemplo, material de escritório) gera cumulatividade; a Lei Kandir incorporou o critério de crédito financeiro, visando ao reconhecimento dos créditos de bens de uso e consumo, mas sua implementação tem sofrido sucessivas postergações; ou seja, a cada ano prorroga-se sua implementação frente à possibilidade de os Estados perderem receita (Lei Complementar nº 92/97; Lei Complementar nº 102/00; Lei Complementar nº 114/02 e Lei Complementar nº 115/02);
- (iv) o ICMS mantém um modelo de repartição de receita entre Estados baseado sobre a existência de uma alíquota interestadual que alimenta uma violenta guerra fiscal;
- (v) as exportações, embora exoneradas de ICMS, geram créditos tributários que dependem da boa vontade dos governos estaduais para serem monetizadas; isso é também uma forma de gerar cumulatividade uma vez que muitos Estados não permitem o aproveitamento nem a devolução dos créditos acumulados nas exportações;
- (vi) a CIDE (Contribuição de Intervenção sobre Domínio Econômico), criada em 2003, ressuscitou o imposto único sobre combustíveis, criando uma bitributação dos combustíveis que integram a base de cálculo do ICMS. Embora a constituição tenha sido alterada (art. 155), o governo federal burlou o espírito da Constituição de 88 no sentido de preservar a base tributária exclusiva aos Estados, a exceção dos impostos relacionados com comércio exterior;
- (vii) a COFINS onera tanto as exportações como também o produto nacional em relação ao importado;

- (viii) o congelamento parcial da tabela de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), que desde 1996 foi corrigida em apenas 17,5%, em 2002, embora a inflação tenha alcançado 86% neste período;

Portanto, mesmo admitindo a impossibilidade imediata de reduzir a carga tributária, existe um amplo espaço para realizar uma reforma tributária voltada para a melhora da qualidade do sistema tributário brasileiro. Em síntese, o sistema tributário brasileiro é marcado por um conjunto de distorções que desestimula as empresas a investirem em capital físico, assim como na busca de uma maior produtividade. Esses aspectos perversos ao desenvolvimento econômico associados à tributação de bens de capital e a competitividade do produto brasileiro têm ganhado uma nova dimensão com a rápida expansão da economia informal no Brasil.

Segundo estudos recentes, o aumento da relação carga tributária/PIB de 27,4% do PIB, em 1994, para quase 36% do PIB, em 2003, foi acompanhado por uma forte expansão da economia informal que dobrou nesse mesmo período, ou seja, aumentou de 20% do PIB, em 1995, para cerca de 40% do PIB, em 2002 (Arvate, 2004). Embora a causa não seja exclusivamente tributária, é inquestionável sua importância para explicar essa recente expansão da informalidade no Brasil. Vários fatores contribuem para estabelecer esta causalidade:

- (i) o alto custo associado ao cumprimento das obrigações tributárias que induzem as empresas menos competitivas a optarem pela informalidade; segundo estudo recente realizado pela McKinsey & Company, a simulação de rentabilidade de um pequeno varejista típico indica, por exemplo, que a evasão de tributos pode mais que triplicar a renda líquida;
- (ii) a complexidade e a burocracia associadas à regulamentação fiscal que funcionam como barreiras da economia formal; segundo pesquisa realizada pelo Banco Mundial, o processo regulatório para abertura de uma nova empresa no Brasil dura

152 dias o triplo da média mundial (57 dias) e o sexto mais longo entre 133 países pesquisados;

- (iii) a limitada capacidade da máquina pública responsável pela arrecadação e fiscalização para fazer as empresas cumprirem as obrigações tributárias;
- (iv) a confusa legislação tributária associada à ineficácia judiciária na penalização da infração e reincidência que resultam em uma verdadeira “Indústria de Liminares” para impedir o pagamento de impostos.

A ampla informalidade que se espalha sobre a economia brasileira constitui-se em um grave problema social. Estudos acadêmicos sobre o tema confirmam o que a simples observação empírica atesta: nesses segmentos, concentram-se os maiores bolsões de pobreza caracterizados por baixos níveis de salários e inexistência de benefícios e direitos sociais. Mais recentemente, o foco acadêmico sobre este tema tem procurado destacar também sua dimensão econômica. Os trabalhos pioneiros de Soto realizados em vários países têm demonstrado, por exemplo, que a propriedade em segmentos informais da economia funciona como “capital morto”, ou seja, não pode ser utilizada como garantia de empréstimos, limitando, assim, a capacidade de investimento das empresas que operam na informalidade. Estudo da McKinsey (2004) tem demonstrado que, nos segmentos informais, diminuem tanto os meios como também os incentivos para que as empresas invistam em capital físico e humano ou no aumento da produtividade. O estudo estima que, no Brasil, a produtividade no setor formal é cerca de três vezes superior a do setor informal para concluir que a redução da informalidade poderia elevar entre 1,5% e 2,5% a taxa de crescimento potencial do PIB brasileiro, o que permitiria recolocar o Brasil em uma trajetória de crescimento acelerado impulsionada pela produtividade.

### **III - É POSSÍVEL REDUZIR A CARGA TRIBUTÁRIA?**

A questão tributária é essencialmente uma questão fiscal. O Brasil tem uma longa história de instabilidade macroeconômica associada a desequilíbrios orçamentários. Durante as últimas décadas, o governo federal, assim como os governos subnacionais, mostraram uma forte tendência à frouxidão fiscal, incorrendo em sistemáticos déficits públicos que alimentavam o crescimento contínuo da dívida pública.

A flexibilidade dos mecanismos de financiamento de desequilíbrios fiscais estava associada à estabilidade do sistema federalista desenhado pela Constituição de 1988. Ao redesenhar o sistema tributário nacional de forma não compatível com a estrutura de gastos, a Constituição acabou afetando a própria sustentabilidade da política fiscal. Vale dizer que, ao promover uma profunda redistribuição da carga tributária de forma não compatível com o nível e competência dos gastos, a Constituição aumentou as pressões, por um lado, sobre o endividamento total do setor público e, por outro, sobre o aumento da carga tributária.

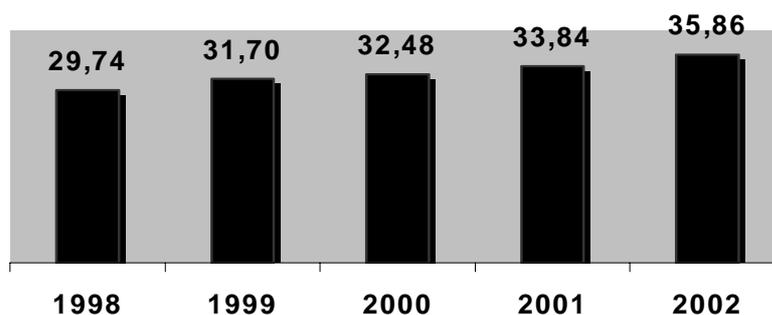
Pode-se, portanto, concluir que os limites para a redução da carga tributária estão diretamente associados à existência de uma solução duradoura para o desequilíbrio fiscal.

Durante os últimos anos, o governo conseguiu um substancial avanço na melhoria das contas públicas através da geração de crescentes superávits primários. Em comparação com o período 1995-1998, o superávit primário saltou de marcas negativas para uma média anual de 3,6% entre 1999-2002, assegurando o cumprimento das metas acordadas com o FMI. Esses resultados fiscais, por sua vez, têm sido fundamentais para manter sob controle o crescimento da relação dívida líquida/PIB, essencial para evitar uma crise de credibilidade.

A análise mais detalhada das contas públicas mostra que os surpreendentes resultados fiscais registrados recentemente foram, basicamente, alcançados através de sucessivos aumentos da receita tributária que atingiu cerca de 36% do PIB em 2003, um patamar excessivamente alto para o estágio de desenvolvimento brasileiro. A geração desses superávits primários centrados essencialmente sobre o aumento da carga tributária ainda

não conseguiu consolidar a percepção de um equilíbrio fiscal duradouro para a economia brasileira.

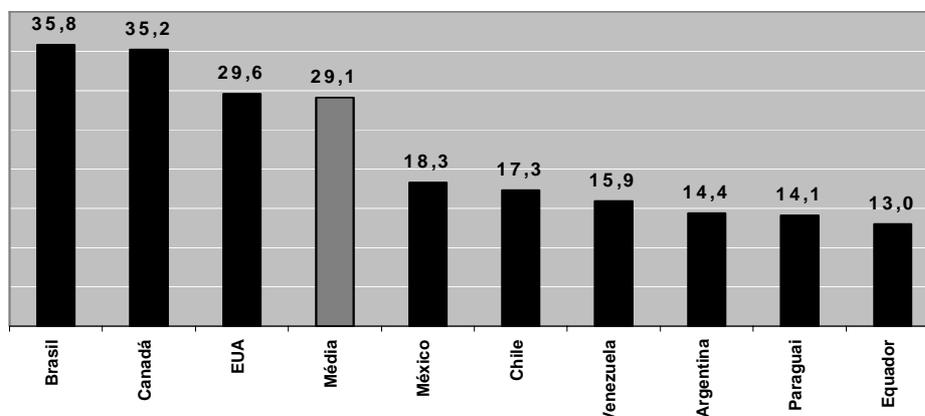
**FIGURA 1: CARGA TRIBUTÁRIA** (em % do PIB)



**Fonte:** Receita Federal, MF, Fazenda

Na percepção da maioria dos analistas, o Brasil atingiu um patamar de carga tributária que se torna cada vez mais difícil de ser aumentado. O consenso é de que se estreita o espaço para obter crescentes superávits primários através de novos aumentos da carga tributária. Ao contrário, as evidências indicam a essencialidade de reduzir a atual carga tributária para assegurar as condições necessárias para a retomada do crescimento econômico. A inevitável inserção da economia brasileira na economia global e até mesmo na Área de Livre Comércio da América Latina (ALCA) pode ficar comprometida pelo anacronismo do sistema tributário brasileiro. Basta, por exemplo, lembrar que o Brasil já atingiu a mais alta carga tributária em relação ao PIB entre todos países da área da ALCA.

**FIGURA 2: CARGA TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO AO PIB NA ÁREA DA ALCA**



Fonte : Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

A questão a ser colocada é, no entanto, a seguinte: *como é possível reduzir a carga tributária para assegurar um crescimento econômico sustentado para a economia brasileira sem, no entanto, comprometer a sustentabilidade do equilíbrio fiscal essencial para assegurar a estabilidade econômica?*

Este é o nó górdio da reforma tributária.

#### IV – A POLÍTICA FISCAL E A RIGIDEZ ORÇAMENTÁRIA

O grande desafio inicial que se impôs o Governo Lula foi definir uma estratégia de política econômica que gerasse a percepção de sustentabilidade do regime fiscal brasileiro. A necessidade de uma política de juros altos para conter um processo de aceleração inflacionária, iniciado no segundo semestre de 2003, levou o governo federal a aumentar a meta de superávit primário para 4,25% do PIB. Programou-se, assim, para 2003 um enorme esforço fiscal para evitar a percepção de uma trajetória insustentável de crescimento da dívida pública. Frente às limitações para se aumentar a carga tributária, tornou-se necessário um brutal ajuste pelo lado das despesas para viabilizar as metas fiscais, que

recaiu essencialmente sobre as chamadas despesas comprimíveis, mais especificamente sobre as despesas de custeio e investimento.

A avaliação cuidadosa da política fiscal praticada requer que se isolem os gastos incomprimíveis, já que a capacidade de controle dos gastos públicos, por parte do Executivo, tem seu limite definido por este tipo de despesa. No Brasil, essa categoria de gasto tem aumentado gradualmente sua participação na despesa não financeira total, de 82% em 1994 para 86% em 2002, indicando uma crescente rigidez orçamentária que se verifica nas três esferas de governo. Isso demonstra que tentativas de ajuste baseadas em cortes de despesa vêm diminuindo suas possibilidades de êxito. A pequena e decrescente participação das despesas de custeio e de investimento no total das despesas não financeiras amplifica demasiadamente o custo do ajuste fiscal. Como a despesa de custeio, embora sujeita à arbitragem do governo, não tem muito espaço para redução por comprometer o funcionamento da máquina administrativa, a maior parte do corte orçamentário acaba recaindo sobre a capacidade de investimento do setor público.

O esforço fiscal realizado em 2003, como era previsível, foi centrado principalmente sobre o item “Outras despesas de custeio e de capital (OCC)”, mais especificamente sobre os gastos de custeio e investimento que diminuíram de 3,2% do PIB, em 2002, para 2,4% do PIB, em 2003. Particularmente, os gastos com investimento tiveram um corte substancial, caindo de 0,8% do PIB em 2002 para 0,4% do PIB em 2003, o mais baixo nível dos últimos oito anos (Veloso, 2004). Esse rígido controle sobre as despesas de custeio e investimento fez com que as despesas incomprimíveis aumentassem para 88% da despesa total, em 2003, indicando um crescente grau de rigidez orçamentária. Como contrapartida desta crescente rigidez orçamentária, estreitaram-se ainda mais os limites para se avançar em um processo de ajuste fiscal centrado em um rígido controle de caixa sobre as despesas de custeio e investimento.

Essa falta de espaço para cortes significativos nas despesas comprimíveis limita as possibilidades para uma eventual redução da carga tributária. Com a atual estrutura de gastos públicos, uma carga tributária de aproximadamente 36% do PIB torna-se uma condição essencial para viabilizar a meta de superávit primário necessária para conter o crescimento acelerado da dívida pública. Basta notar que o enorme esforço fiscal de 2003, que resultou em um superávit primário de 4,23% do PIB, foi mais que anulado pelo pagamento de juros de 8,5% do PIB, resultando em um crescimento da relação Dívida/PIB de 55,5%, em 2002, para 58,2%, em 2003. Nesse contexto, face à impossibilidade de realizar sistemáticas reduções nos gastos de custeio e investimento que viabilizem uma redução da carga tributária, as atenções se dirigem para as despesas incompressíveis, em particular para as despesas previdenciárias sobre as quais o governo tem pouco controle em virtude das normas jurídico-institucionais estabelecidas pela Constituição de 1988.

## **V- AS RESTRIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS IMPOSTAS AO SISTEMA TRIBUTÁRIO**

A Constituição de 1988 não foi capaz de desenhar um modelo de finanças públicas que garantisse a estabilidade fiscal e a redução dos históricos desequilíbrios sociais. Essa incapacidade não se deve, porém, a uma omissão do texto constitucional, mas, ao contrário, é derivada da própria ênfase social dos gastos públicos. A ampliação de direitos e benefícios procurou a universalização da seguridade social, envolvendo a previdência pública e privada, saúde, seguro-desemprego e assistência social.

As novas regras jurídico-institucionais promoveram profundas mudanças na estrutura e no comportamento das despesas das três esferas de governo, que afetaram diretamente a sustentabilidade do regime fiscal brasileiro. Ao mesmo tempo em que se procurou aperfeiçoar o sistema de programação, controle e execução dos gastos, não houve uma maior preocupação em compatibilizar o aumento de gastos emanado das mudanças constitucionais com a restrição orçamentária. É como se o governo pudesse assumir os

novos compromissos a ele atribuído pela Constituição, independentemente da disponibilidade de recursos ou mesmo dos limites para contratação de novos empréstimos a serem fixados pelo Congresso. Em outras palavras, ao mesmo tempo em que procurou reforçar os instrumentos de controle, eliminando as possibilidades de “vazamentos parafiscais”, a Constituição, ao assegurar uma série de direitos e regras de pagamentos, criou verdadeiras “contas em aberto” no processo de execução orçamentária (Velloso, 1999, p. 196). Essa contradição intrínseca está na raiz da instabilidade fiscal apresentada pela economia brasileira na década de 90.

A ausência de uma consistente visão de restrição orçamentária na execução das políticas públicas pode ser notada (i) nas profundas mudanças promovidas no sistema de previdenciário; (ii) nos direitos e benefícios assegurados ao funcionalismo público (ativo e inativo); (iii) na obrigação legal de gastos associada a objetivos específicos, tais como a universalização do atendimento médico gratuito a todos cidadãos, a criação de programas de seguro-desemprego e de renda mínima para idosos e deficientes, além da (iv) vinculação de recursos para a área da educação — 20% da receita tributária para o governo federal e 25% para os Estados e municípios. Conceitualmente, esse conjunto de direitos e benefícios procurava resgatar a dívida social, um tema proeminente no cenário político brasileiro desde o fim do regime militar. A ênfase na necessidade deste resgate foi, sem dúvida, uma das grandes preocupações que pautou a elaboração da nova carta constitucional.

Seguramente, as mudanças mais profundas ocorreram no sistema previdenciário. A previdência brasileira é constituída de dois regimes básicos: (i) Regime Geral de Previdência Social (RGPS), que cobre as aposentadorias e pensões de trabalhadores do setor privado e o (ii) Regime dos Servidores Públicos, também denominado “Regime Estatutário”, que cobre as aposentadorias e pensões dos servidores públicos. Tanto no caso do RGPS como do “Regime Estatutário”, a Constituição de 1988 assegurou novos direitos e benefícios sem a correspondente fonte de financiamento.

No caso do RGPS, foi assegurada a (i) aposentadoria proporcional à mulher; (ii) a redução do limite de idade de 65 para 60 anos (55 anos) no caso dos homens (mulheres) na concessão de aposentadoria por velhice para o trabalhador rural; (iii) universalização do benefício da aposentadoria, assegurando o piso correspondente a um salário mínimo para todos beneficiários; (iv) extensão da pensão para homens e (v) aumento da aposentadoria do trabalhador rural de meio para um salário mínimo.

Apesar de benefícios tais como a universalização da previdência e a equiparação da aposentadoria do trabalhador rural pudessem ser considerados importantes conquistas sociais, eles tinham uma inquestionável dimensão fiscal. A contribuição previdenciária do trabalhador rural, por exemplo, nunca conseguiu ultrapassar cerca de um décimo dos gastos previdenciários assegurados a esta categoria profissional. Por terem caráter essencialmente assistencial, eles acabaram provocando uma deterioração fiscal do RGPS através de um crescimento das despesas previdenciárias bastante superior a receita com contribuição. Entre 1988-1994, por exemplo, a despesa previdenciária praticamente dobrou em termos reais, enquanto a receita com contribuições aumentou apenas 10%. A partir de 1995, as pressões de custo emanadas da Constituição de 1988 fizeram com que o RGPS começasse a operar com crescente déficit fiscal, que atingiu 0,78% do PIB, em 1998, e 1,72% do PIB, em 2003.

No que se refere ao “Regime Estatutário”, as mudanças constitucionais tiveram um enorme impacto sobre a folha de pessoal dos servidores públicos ativos. Até 1988, as diferentes esferas de governo podiam contratar tanto pelo Regime Próprio como pela CLT (Consolidação da Legislação Trabalhista). Os direitos e benefícios dessas categorias eram bastante diferentes. Os servidores contratados pelo Regime Próprio — o que ocorria através de concurso público — tinham assegurado a estabilidade funcional e recebiam salário integral de aposentadoria e pensão, embora não contribuíssem para aposentadoria, mas apenas para pensões, através de uma alíquota pequena. Como assinala Ornellas, “a política previdenciária funcionava como extensão da política de pessoal, com base no princípio de

que o vínculo empregatício por si só assegurava o direito previdenciário” (1999, p.438). Os Celetistas, ao contrário, não tinham proteção contra demissão e se aposentavam segundo as regras do RGPS, que estabelece um teto relativamente baixo para o benefício da aposentadoria e pensão.

A Constituição de 1988 determinou a adoção de um regime único chamado de “Regime Jurídico Único” (RJU), sob a justificativa de que era necessário moralizar o processo de admissão no serviço público. Dessa forma, assegurou aos servidores celetistas com cinco anos ou mais no serviço público estabilidade e outros benefícios dos servidores ativos, inclusive direitos previdenciários. Assim a União, Estados e parte dos municípios assumiram a responsabilidade pelo passivo previdenciário de um enorme contingente de servidores que, até então, contribuía e se aposentavam pelas regras do RGPS.

A incorporação dos Celetistas não foi a única fonte de pressão fiscal associada ao crescente déficit do RJU. A combinação de generosos benefícios previdenciários e critérios liberais de elegibilidade também contribuiu para estimular a aposentadoria precoce dentro do serviço público. Como exemplo da generosidade na concessão de benefícios, pode-se citar *(i)* a equiparação de aumentos salariais entre ativos e inativos, *(ii)* a incorporação automática de vantagens recebidas em atividade; *(iii)* a aposentadoria maior que o último salário líquido em decorrência da não-cobrança da contribuição previdenciária de inativos e *(iv)* aposentadoria integral para servidores que, antes de ingressar no setor público, trabalharam na iniciativa privada. Quanto aos critérios de elegibilidade – até a promulgação da EC nº 20, em dezembro de 1998 – eram elegíveis para aposentadoria homens com 35 anos de serviço e mulheres com 30 anos, sendo que professores primários tinham um bônus adicional de 5 anos. Essas regras foram responsáveis pelo fato de que aproximadamente dois terços dos servidores públicos se aposentavam antes dos 55 anos de idade. Sob essas circunstâncias, a folha dos inativos cresceu o dobro da folha dos ativos, fazendo com que a participação dos inativos na despesa de pessoal da União saltasse de 23%, em 1987, para 50%, em 2003, alavancando um déficit do RJU que atingiu 4,2% do PIB em 2002

A conta é simples. Por um lado, tem-se um déficit previdenciário de 5,9%, somando-se os 1,7% do RGPS e os 4,2% do RGU. Por outro lado, considerando as três esferas de governo, face a uma receita total de 35,8% do PIB, tem-se uma despesa total de 41%, gerando, assim, um déficit público de 5,2% do PIB. Portanto, uma reforma que estabelecesse as regras necessárias, tanto para os atuais quanto para os futuros aposentados, de tal forma a acabar com o déficit previdenciário de 5,9% do PIB, asseguraria com folga o equilíbrio fiscal. Em outras palavras, zerado o déficit previdenciário, o atual superávit primário de aproximadamente 4,23% aumentaria para cerca de 10,1% do PIB, ou seja, 155 bilhões de reais, contra um gasto com serviço da dívida de aproximadamente 145 bilhões de reais, ganhando assim o governo alguma margem de manobra para reduzir a carga tributária, sem perder o controle do crescimento da dívida pública. Em um contexto de retomada do crescimento econômico, seria ainda maior a flexibilidade para propor uma reforma tributária que desonerasse gradualmente a produção, sem que isso comprometesse a estabilidade do regime fiscal.

O fato é que uma reforma previdenciária que acabe com o déficit previdenciário nos próximos anos está totalmente fora da realidade do país. As mudanças aprovadas principalmente no RJU, embora auspiciosas, devem ter efeito bastante limitado a curto prazo. Medidas como *(i)* contribuição previdenciária para inativos e pensionistas do setor público; *(ii)* alíquota mínima de 11% para contribuição previdenciária; *(iii)* idade mínima para concessão de aposentadoria no serviço público de 60 anos para homens e 55 anos para mulheres para todos servidores; *(iv)* regra de transição para os servidores contratados até 1998; *(v)* fim da aposentadoria integral para servidores que trabalharam na iniciativa privada; *(vi)* fim da paridade de reajuste entre benefícios de futuros aposentados e salários de servidores na ativa, etc. terão como efeito impedir que o déficit previdenciário tenha um crescimento acelerado nos próximos anos, sendo, no entanto, insuficientes para eliminá-lo.

Em decorrência, os limites da reforma tributária ficam bastante limitados. É isso que explica a intransigência do governo federal e dos estados sobre a reforma tributária. A premissa básica da negociação entre esses entes federativos é que não haverá redução na carga tributária global, assim como mudança em sua distribuição entre as três esferas de governo. O governo federal e os Estados não estão dispostos a acatar qualquer modificação que leve a uma eventual redução da carga tributária. Na prática, isso significa dizer que as mudanças propostas na reforma devem se limitar a melhorar a qualidade do sistema tributário brasileiro. Daí, a idéia básica da reforma tributária é perseguir uma maior qualidade do sistema tributário, destacando, principalmente, a cumulatividade das contribuições e as distorções do ICMS, mas evitando que as mudanças propostas resultem em uma redução da carga tributária que comprometa a frágil situação fiscal dos entes federativos.

## **VI - OS ANTECEDENTES DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

A questão tributária tornou-se o centro do debate econômico em meados da década passada. Vários fatores contribuíram para isso. Em primeiro lugar, a estabilidade pós-Plano Real tornou aparente as distorções existentes no sistema tributário nacional que, de alguma forma, ficavam encobertas pelas altas taxas de inflação. Segundo, a preocupação com a qualidade do ajuste fiscal centrada em sucessivos aumentos da carga tributária. Finalmente, a falta de isonomia competitiva da economia brasileira pressionava para uma redução do custo Brasil.

Na realidade, a primeira tentativa formal ocorreu no Governo Collor com a criação da Comissão Executiva de Reforma Fiscal, que se tornou conhecida como “Comissão Ary Oswaldo Mattos Filho”. Essa proposta, apesar de ter uma boa repercussão na mídia, avançou pouco politicamente, presumivelmente por ter sido elaborada sem uma negociação política mais ampla.

Na primeira metade da década de 90, surgiu também a atraente proposta do “Imposto Único”. Essa proposta, que se auto-entitulava “uma revolução tributária”, propunha a substituição de todos impostos por um único imposto sobre a movimentação financeira. As vantagens desta proposta eram a simplicidade e a dificuldade de sonegação, além da redução dos custos administrativos tanto para o fisco como para o contribuinte. As deficiências estavam na cumulatividade, regressividade e na abdicação do federalismo. A simpatia popular despertada pelo “imposto único” foi rapidamente sepultada pelas fortes críticas de analistas e políticos.

No período pós-Real, a primeira proposta foi elaborada pelo Ministério da Fazenda e se tornou conhecida como PEC nº 175/95. Essa emenda constitucional ao ser enviada ao Congresso Nacional acabou sendo abandonada sob críticas de elevar a carga tributária, agravar a complexidade do sistema tributário e desrespeitar o pacto federativo. Durante 1995-1997, após o abandono da PEC nº 175/95, deputados e senadores apresentaram dezenas de projetos de emenda constitucional de reforma tributária no Congresso Nacional. Nenhum deles prosperou.

Em 1997, o Ministério da Fazenda fez uma nova tentativa com a proposta que ficou conhecida como “Pedro Parente”. Essa proposta propunha a criação de:

- (i) um imposto sobre o valor agregado de competência federal;
- (ii) um imposto sobre vendas a varejo sobre mercadorias (competência estadual);
- (iii) um imposto sobre serviços (competência municipal);
- (iv) um imposto sobre produtos específicos (*excise tax*) (competência estadual);
- (v) a incorporação da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) ao imposto de renda (IR).

Em contrapartida, seriam extintos o IPI, ICMS, ISS, CSLL, COFINS e PIS. A proposta apresentada suscitou dúvidas e temores entre os diversos agentes econômicos envolvidos. Particularmente, a percepção dos governos estaduais de que sofreriam perdas significativas de

arrecadação, além do fato de que desrespeitava o princípio federativo por concentrar na União a arrecadação de bases tributárias fundamentais, tais como renda e consumo, acabou gerando uma forte reação política contrária à proposta.

A proposta “Pedro Parente” deixou, no entanto, uma lição fundamental que iria pautar todo o debate futuro sobre a reforma tributária e que, de certa forma, já havia sido aprendida pela Comissão Ary Oswaldo em 1992. O eventual sucesso de qualquer proposta estava condicionado a uma ampla negociação política entre os diversos agentes envolvidos, em particular, o governo federal e os governos estaduais. Embora não tivesse que ser explicitado como tal, tornou-se evidente que a mudança do sistema tributário implicava um amplo pacto político.

É importante destacar que, após 1998, o interesse do governo federal por mudanças substantivas no sistema tributário diminuiu uma vez que sua estratégia de ajuste fiscal tornava-se bem-sucedida. Particularmente, na medida em que o aumento das receitas, associado às contribuições sociais, lhe permitia cumprir as metas negociadas com o FMI. Ou seja, a obtenção de superávits primários crescentes sustentados por um forte crescimento da receita tributária arrefeceu o entusiasmo do governo federal por mudanças no modelo tributário. Pragmaticamente, a questão tributária deixou de ser uma prioridade para o governo federal.

Nesse contexto, a iniciativa do debate passou para o Congresso Nacional. A Comissão de Reforma Tributária (CRT) assumiu a responsabilidade de elaborar um substitutivo para as diversas propostas existentes e negociar sua aprovação com as diferentes esferas de governo e representantes da sociedade civil. Das várias propostas de reforma tributária apresentadas, o Substitutivo MUSSA DEMES foi efetivamente o que pautou todo debate recente. Com o desinteresse do governo federal, os membros da CRT, em particular o deputado Mussa Demes, lideraram a tarefa de motivar os governos estaduais a apoiarem o substitutivo.

O Substitutivo Mussa Demes propunha as seguintes mudanças principais:

- (i) extinção do ICMS e do IPI, criando um imposto sobre valor agregado, abrangendo bens e toda base de serviços a ser compartilhada entre União e Estados;
- (ii) implantação do princípio de destino para o IVA, o que extinguiria o imposto interestadual do ICMS, acabando, assim, com o “combustível” da guerra fiscal entre Estados;
- (iii) substituição das contribuições sociais, COFINS, CSLL, PIS/PASEP e CPMF, por uma contribuição social única que incidiria sobre valor agregado;
- (iv) extinção do ISS e criação do IVV (Imposto sobre Venda no Varejo) de competência municipal com alíquota única, fixada por lei complementar;
- (v) autorização para a utilização de precatórios no pagamento de débito fiscal;
- (vi) prorrogação dos benefícios da Zona Franca de Manaus de 2013 para 2023.

Um aspecto importante do Substitutivo MUSSA DEMIS é que a União definiria a alíquota e correspondente legislação do IVA que seriam uniformes em nível nacional. Procurava-se, assim, promover uma significativa simplificação na legislação atual, composta por 27 legislações estaduais diferentes, que induzem não apenas à guerra fiscal, como também a sonegação. Finalmente, a proposta a propunha a criação de quatro categorias de alíquotas:

- (i) “reduzida” para gêneros de primeira necessidade;

- (ii) “normal ou padrão” para a maioria dos produtos;
- (iii) “superior” para alguns insumos como energia elétrica, combustíveis e serviços de comunicação e
- (iv) “extraordinária” para produtos supérfluos como fumo, bebidas, perfumes, etc.

A apresentação do substitutivo na Comissão de Reforma Tributária foi pautada por um enorme debate entre deputados e secretários da fazenda, mas observado a distância pelo Ministério da Fazenda, que parecia duvidar que se chegasse a um consenso. O ponto crítico das discussões era a perda que os Estados exportadores líquidos sofreriam com a mudança da cobrança da origem do IVA para o destino. Ou seja, a eliminação da alíquota interestadual provocaria a transferência integral do imposto para o Estado importador, provocando uma perda substancial de arrecadação para os Estados exportadores líquidos, em particular para o Estado de São Paulo, que perderia cerca de 16% de sua receita de ICMS. Uma segunda questão crítica era o prazo de manutenção dos benefícios da guerra fiscal, já que os estados que haviam concedido esses benefícios argumentavam que não poderiam romper tempestivamente os contratos assinados.

O impasse em torno do substitutivo MUSSA DEMIS acabou levando à criação de uma Comissão Tripartite entre deputados, governos estaduais e governo federal com o objetivo aparente de salvar a reforma tributária. A possibilidade de aprovação da reforma tributária havia gerado uma enorme expectativa na sociedade civil, em particular, na classe empresarial, o que tornava politicamente desgastante aos agentes envolvidos simplesmente abandonarem a mesa de negociação.

Para resolver o impasse, a Comissão Tripartite propôs as seguintes alterações no Substitutivo MUSSA DEMIS, dando origem a Emenda Aglutinativa MUSSA DEMIS:

- (i) abandona-se a idéia de um IVA compartilhado, propondo a criação de dois impostos: um IVA federal e um IVA estadual para substituir o ICMS e o IPI;
- (ii) a implementação do princípio de destino seria feita através da criação de um fundo de

- compensação;
- (iii) a transição da origem para o destino seria feita em sete anos e não em cinco tal como proposto pelo Substitutivo;
  - (iv) os benefícios da guerra fiscal poderiam ser mantidos por 15 anos;
  - (v) a não-cumulatividade das contribuições sociais seria remetida a lei federal e
  - (vi) definia-se cinco categorias de alíquotas para o IVA estadual: padrão (15%); ampliada (18%), reduzida (12%), especial (4%) e seletiva (25,5%).

Na confusa seqüência dos fatos que pautaram as discussões no Congresso e no âmbito da Comissão Tripartite, o governo federal tirou do “bolso do colete” uma nova proposta que estranhamente limitava-se basicamente à reforma do ICMS. Excluía, assim, da reforma tributária a extinção das contribuições sociais e, conseqüentemente, a eliminação da cumulatividade que onerava excessivamente a produção. A maior surpresa foi, no entanto, o governo federal propor uma mudança drástica no principal imposto estadual, que teria uma profunda implicação sobre as finanças estaduais, sem discuti-la no âmbito do CONFAZ, da Comissão Tripartite ou mesmo na Comissão de Reforma Tributária do Congresso Nacional. Enfim, era uma proposta exclusiva do governo federal para o ICMS que desconsiderava a exaustiva e longa negociação que havia sido empreendida nos meses anteriores.

Os principais pontos da nova proposta do Ministério da Fazenda, que a diferenciava da proposta da Comissão Tripartite, eram:

- (i) propunha a instituição de um ICMS estadual com legislação federal;
- (ii) mantinha a base restrita de tributação, ou seja, não incluía o setor de serviços;
- (iii) prorrogava os benefícios da guerra fiscal por 15 anos;
- (iv) estabelecia quatro (e não cinco) categorias de alíquotas, porém sem especificação da magnitude na Constituição Federal;
- (v) não garantia o fim da cumulatividade das contribuições sociais e mantinha o ITR na competência federal.

Para os Estados, a proposta tinha implicações inaceitáveis. Primeiro, dava um golpe mortal no federalismo tributário brasileiro ao transferir a política tributária do ICMS para o âmbito federal. Os Estados perderiam a capacidade de fixar alíquotas, abdicando de sua prerrogativa de realizar política tributária. Segundo, ficariam sujeitos a objetivos e interesses da política econômica, definida pelo governo federal.

Essa mudança envolvia, portanto, um enorme risco para os Estados. Afinal, um imposto estadual da importância do ICMS não poderia se tornar um instrumento de política federal, sem que isso significasse uma fonte de enorme instabilidade para as finanças estaduais. Por exemplo: imagine um ministro interessado em reduzir a tributação de setores específicos tais como telecomunicações, energia elétrica, ou combustíveis. Esses setores representam mais de um terço da arrecadação dos Estados. Bastaria, portanto, uma redução na alíquota desses produtos para causar uma significativa perda na receita estadual.

O mais grave era, no entanto, o aparente conflito entre a Lei de Responsabilidade Fiscal e a proposta de reforma tributária do governo federal. Quando uma mudança na legislação federal do ICMS provocasse perda de receita para os Estados, os governadores seriam obrigados a promover corte de gastos em educação, saúde, etc. para assegurar o equilíbrio na execução orçamentária e não ficarem sujeitos às penalidades da LRF. Sob esse ângulo, o governo federal ficava com a prerrogativa de praticar a política tributária relativa ao ICMS e os Estados assumiriam a responsabilidade legal pelas conseqüências dessa política nas finanças públicas estaduais. Esse conflito dá um contorno bastante concreto para as implicações que a proposta teria sobre o federalismo tributário no Brasil.

A eliminação de uma categoria de alíquota sem a correspondente fixação das magnitudes de cada uma das quatro categorias remanescentes mereceu também críticas dos Estados que viram nessa mudança a intenção do governo federal de eliminar a categoria dos seletivos, com alíquota de 25,5%, aprovada na proposta da Comissão Tripartite. Afinal, na proposta preliminar apresentada pelo Ministério da Fazenda, propunha-se a eliminação da categoria

“seletivos” e a conseqüente criação de uma Contribuição de Domínio Econômico sobre Combustíveis, Energia e Serviços de Telecomunicações. Essa semelhança gerou nos Estados a desconfiança de que o governo federal pretendia ficar com a receita tributária sobre esses itens, que representam mais de um terço da arrecadação estadual de ICMS.

Ressalte-se, ainda, que na proposta acordada no âmbito da Comissão Tripartite, a magnitude das alíquotas no período de transição para o novo modelo tributário, assim como a proporcionalidade entre as categorias, haviam sido exaustivamente discutidas e simuladas nas negociações anteriores e, por isso, claramente definidas no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Assim, sua eliminação na proposta do governo federal submetia os estados a mais uma incerteza, já que ficava automaticamente remetida à legislação infraconstitucional a definição das alíquotas, mesmo no período de transição.

Essas profundas divergências principalmente entre governo federal e governos estaduais no âmbito das negociações empreendidas junto à Comissão de Reforma Tributária do Congresso Nacional levaram a um impasse que sepultou definitivamente a reforma tributária durante o Governo Fernando Henrique Cardoso.

## **VII - A MINI REFORMA TRIBUTÁRIA 2002-2003**

Em meados de 2002, o governo federal superou o constrangimento de abandonar a proposta de reforma tributária que tramitava no Congresso Nacional. Decidiu mudar de estratégia. Após anos de negociação por uma ampla mudança no sistema tributário brasileiro, o governo federal optou por mudanças pontuais editadas por medidas provisórias. O foco central recaiu na transformação dos tributos cumulativos em impostos sobre valor agregado, procurando reduzir entraves ao crescimento econômico. Embora o discurso

estivesse focado na melhora da qualidade do sistema tributário brasileiro, a tônica das mudanças foi o aumento da carga tributária que facilitasse a obtenção dos resultados fiscais.

Na realidade, o impacto deste tipo de mudança sobre a arrecadação envolve três aspectos críticos: *(i)* a alíquota do IVA é necessariamente mais alta que a da contribuição cumulativa o que abre a possibilidade de uma calibragem que resulte em aumento da carga tributária; *(ii)* a substituição da contribuição cumulativa por um IVA provoca necessariamente uma redistribuição setorial na carga do tributária, onerando principalmente o setor de serviços, as cadeias curtas e aquelas com maior incidência dos gastos com mão-de-obra e *(iii)* o critério de reconhecimento de créditos ao longo da cadeia de produção assegura ao governo federal ampla flexibilidade para determinar a arrecadação do tributo. As evidências sugerem que esses três aspectos sejam calibrados para aumentar a arrecadação das contribuições.

Em agosto de 2002, o governo federal editou a Medida Provisória nº 66/2002 (posteriormente promulgada como Lei nº 10.637, em dezembro de 2002), chamada de “Minirreforma Tributária”. Essa medida provisória trouxe mudanças importantes no sistema tributário brasileiro. Entre as modificações propostas, destacam-se o fim da cumulatividade das contribuições PIS/PASEP. Essas contribuições tiveram sua alíquota elevada de 0,65% para 1,65%, porém foi reduzido seu efeito cascata mediante a possibilidade de aproveitamento de créditos sobre matérias-primas e outros insumos. Ao permitir a utilização de crédito, esse tributo que incidia sobre o faturamento tornava-se semelhante a um IVA. Essa mudança, apesar de mitigar a cumulatividade do PIS/PASEP, provocou um substancial aumento da arrecadação dessas contribuições. Segundo dados elaborados pelo IBPT (2003), em 2002, a arrecadação do PIS/PASEP somou 12,9 bilhões de reais, representando 5,3% da receita federal. Em 2003, com o fim da cumulatividade, a arrecadação atingiu 17,3 bilhões de reais, ou seja, um crescimento nominal de 35%, passando a representar 6,3% da arrecadação da Receita Federal. Isso demonstra que a mudança no PIS/PASEP, embora tenha melhorado a qualidade do tributo pela mitigação de sua cumulatividade, teve a calibragem de sua alíquota superestimada, resultando em um forte aumento da carga tributária sobre as empresas.

Ao assumir em 2003, o Governo Lula seguiu a estratégia de propor mudanças pontuais no

sistema tributário brasileiro. Assim, em maio de 2003, editou a Medida Provisória nº 107, que elevou (i) o COFINS para as instituições financeiras de 3% para 4% e (ii) a Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL) para as empresas prestadoras de serviço, ampliando a base de cálculo de 12% para 32% do faturamento para aquelas que pagam IR por lucro presumido. Essas mudanças também promoveram um forte aumento na arrecadação desses tributos. Comparando o primeiro trimestre de 2004 com igual período de 2003, a receita com a CSLL apresentou um crescimento nominal de 33,4%, o maior aumento entre todos impostos federais.

A mudança de maior alcance foi a transformação da COFINS em um tributo sobre o valor agregado. Em outubro de 2003, o governo federal editou a Medida Provisória nº 135, transformada na Lei nº 10833/2003 que majora a alíquota de 3% sobre o faturamento para 7,6% sobre o valor agregado a partir de fevereiro de 2004 para a maioria dos setores econômicos, embora a mantenha cumulativa para boa parte deles. Além disso, elimina algumas distorções fundamentais que influenciavam fortemente a inserção do Brasil no comércio internacional ao desonerar as exportações e incidir sobre os importados de modo análogo aos produtos nacionais.

A mudança na COFINS provocou importante impacto tanto sobre a carga tributária como sobre a distribuição setorial. Na prática, registraram-se várias distorções na aplicação do critério da não-cumulatividade.

- (i) diversos setores que são tributados pelo valor adicionado utilizam insumos de setores que continuam sendo tributados sobre o faturamento (educação, saúde, consórcios, informática, etc.) o que faz com que a cumulatividade permaneça em menor grau mesmo nos setores não-cumulativos;
- (ii) nos setores com incidência monofásica tais como medicamentos, cosméticos e embalagens, não se aplica o critério da não-cumulatividade, ou seja, os créditos não são reconhecidos, o que gerou um aumento da carga tributária;

(iii) o reconhecimento de crédito toma como critério o método “base contra base” ao invés do método “imposto contra imposto”; na definição da base, excluiu-se, no entanto, determinados insumos e serviços, gerando a COFINS dedutível que o contribuinte pode abater e a COFINS não-dedutível que o contribuinte não pode compensar por não ter sido incluída na base de cálculo. O método minimiza a perda de arrecadação decorrente do abatimento de créditos, onerando, assim, artificialmente a produção.

Comparando os resultados da antiga COFINS com a nova contribuição sobre valor agregado, observa-se que a mudança tal como efetivada assegurou um forte aumento de arrecadação. Inicialmente, a Receita Federal previa um aumento de 4,4 bilhões de reais na arrecadação da COFINS pela sua incidência sobre as importações de bens e serviços. Segundo estimativas do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, apenas no primeiro trimestre de 2004 registrou-se um aumento na arrecadação da COFINS de 2,24 bilhões de reais, representando um aumento aproximadamente 16% maior sobre igual período do ano passado. Esse aumento é ainda mais surpreendente, considerando-se que a não-cumulatividade passou a vigorar em fevereiro, sendo que o primeiro recolhimento ocorreu apenas em março.

Finalmente, os prefeitos com o apoio do governo federal, que incluiu o projeto na convocação extraordinária, conseguiram que o Congresso Nacional aprovasse a *Lei que amplia da base de cobrança do ISS* de 101 para 208 itens a partir de janeiro de 2004. A base tributável do ISS passa a incluir serviços de informática, serviços bancários (abertura de conta, cadastro consultas de contas, etc.), serviços de saúde (acupuntura, farmacêutico, psicanálise, ginástica, etc.), serviços de educação (ensino fundamental, médio e superior), serviços de jornalismo, reportagem, assessoria de imprensa e relações públicas. Essa ampliação de base deverá dobrar a arrecadação de ISS (atualmente de 7,3 bilhões de reais) nos próximos quatro anos.

Em síntese, o Governo Fernando Henrique Cardoso, seguido pelo Governo Lula, promoveu

uma série de mudanças pontuais que tiveram importante impacto sobre o sistema tributário brasileiro. Essas mudanças, editadas por medidas provisórias posteriormente sancionadas em lei, embora endereçadas a melhorar a qualidade dos tributos, acabaram provocando um efetivo aumento de arrecadação.

## **VIII - A PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA DO GOVERNO LULA (PEC nº 42/03)**

O rápido avanço das contribuições sustentou-se na necessidade de potencializar os ajustes fiscais através do aumento da carga tributária, mas também na conveniência política de utilizar um imposto que, por incidir em cascata em todo o fluxo de produção, requer normalmente alíquotas bem inferiores as que prevalecem em impostos sobre valor agregado. Mais ainda, eventuais aumentos de carga tributária podem ser conseguidos com pequenas variações de alíquotas, tornando politicamente mais palatável um processo de ajuste fiscal centrado sobre a receita tributária, como visto no Brasil nos últimos anos. O fato é que esses impostos distorcem a alocação eficiente de recursos com inevitáveis repercussões sobre o crescimento, emprego e isonomia competitiva.

Este diagnóstico consensual sugere dois caminhos possíveis para uma reforma tributária. Uma primeira alternativa seria concentrar sobre impostos diretos, tais como imposto de renda e imposto sobre o patrimônio para atenuar o impacto negativo das contribuições sobre o processo produtivo. Esses impostos são os únicos que não oneram a produção, uma vez que incidem basicamente sobre pessoas físicas e jurídicas. A segunda alternativa é aquela tentada no Substitutivo MUSSA DEMIS, ou seja, transformar a rede de impostos indiretos em um único imposto sobre o valor agregado.

A primeira alternativa esbarra na baixa renda per capita da sociedade brasileira, o que tornaria necessário um aumento substantivo de alíquotas do imposto de renda e do imposto sobre o patrimônio para recompor a receita perdida com o fim das contribuições e redução dos impostos indiretos. A segunda alternativa esbarra na explicitação de uma alíquota extremamente alta sobre o valor agregado. Estudos do Governo do Estado de São Paulo sobre o Substitutivo MUSSA DEMIS mostraram que seria necessário um IVA com alíquota de aproximadamente 45% para manter a carga tributária inalterada. Além disso, é óbvio que uma alíquota desta magnitude teria enormes e complexos impactos sobre a distribuição setorial da carga tributária, tornando pouco prudente uma mudança dessa magnitude de forma drástica.

Considerando essas restrições, o Governo Lula, após uma ampla negociação política principalmente com os governadores, encaminhou ao Congresso Nacional a PEC nº 42/03. Essa PEC, após aprovada na Câmara, foi encaminhada ao Senado Federal, no qual sofreu várias modificações. O Senado Federal dividiu a proposta de reforma tributária em duas partes. A primeira foi aprovada através da EC nº 74 e sancionada pelo Poder Executivo. A outra parte, referente basicamente ao ICMS, foi encaminhada novamente para a Câmara, onde foi novamente modificada, estando atualmente tramitando através da PEC nº 255.

## **IX- A APROVAÇÃO DA EC nº 74**

Os principais pontos da PEC nº 42 e sua posterior modificação através da EC nº 74 aprovada no Senado são os seguintes:

### **IX.1 - IMPOSTOS SOBRE A RENDA E O PATRIMÔNIO:**

- (i) regulamentação do *imposto sobre grandes fortunas*;
- (ii) determinação da progressividade para o *imposto sobre a transmissão causa mortis e doações de quaisquer bens ou direitos (ITCMD)* de competência estadual;

- (iii) determinação da progressividade para o *imposto municipal sobre transmissão intervivos*, por ato oneroso, de bens imóveis ou de direitos; permite ainda alíquotas diferenciadas em função da localização ou uso do imóvel alienado;
- (iv) transferência do *imposto sobre propriedade rural (ITR)* para competência dos Estados e Distrito Federal, permitindo a progressividade e mantendo a legislação federal; assegura que 50% dos recursos serão destinados aos municípios no qual se localiza o imóvel;
- (v) estabelece que, no caso de instituições financeiras, a alíquota do *CSLL* não pode ser inferior a maior alíquota prevista para as demais empresas;
- (vi) **Renda mínima:** previsão constitucional de uma renda mínima concedida às pessoas mais pobres com participação da União, Estados e municípios no pagamento dos benefícios.

Durante a tramitação, excluiu-se a regulamentação sobre o imposto sobre heranças e a progressividade de alíquotas do ITCMD, mantendo as disposições da atual Constituição que já não permite a progressividade.

## IX.2 - PRORROGAÇÃO DA DESVINCULAÇÃO DAS DESPESAS DA UNIÃO (DRU):

O Congresso aprovou a proposta do governo federal de prorrogar até 2007 o mecanismo que permite usar livremente 20% da receita de imposto e contribuições federais. O DRU foi criada em 1994 pela EC de Revisão nº 1 com o nome de Fundo Social de Emergência. Em 1996, transformou-se em Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) que, em 2000, tornou-se DRU. Essa desvinculação dá maior autonomia ao Executivo ao reduzir as despesas com saúde e educação determinadas pela Constituição. O truque é o seguinte: a União aumenta suas receitas através de contribuições, as quais não precisa repartir com Estados e municípios. O problema é que a Constituição determina que a receita das contribuições

deve ser utilizada em seguridade social, educação e saúde. Para escapar dessa vinculação, utiliza-se a DRU que permite a utilização livre de 20% dos recursos.

### IX.3 - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

#### (i) CPMF

Prorrogação da CPMF até 2008 com alíquota de 0,38%. Apesar de muito criticado pela sua cumulatividade, esse é, na realidade, o imposto dos sonhos de qualquer Ministro da Fazenda preocupado com o ajuste fiscal pois tem: baixo custo arrecadatório, base ampla, enorme capacidade de geração de receita, baixa sonegação e não afeta os mais pobres. Inicialmente, o governo federal tentou perenizar o CPMF, sob o argumento de que esse imposto é um indicador eficaz da sonegação fiscal o que justificaria sua perenização desde que com uma alíquota simbólica. Por isso, estabeleceu um intervalo de alíquotas entre 0,08% e 0,38%, mas não conseguiu convencer os críticos e acabou cedendo as pressões contrárias a perenização.

#### (ii) Contribuição Patronal:

A contribuição patronal deixa de incidir exclusivamente sobre a folha de pagamento podendo também incidir sobre a folha e/ou sobre o valor agregado. A EC estabelece que “a lei que instituir, a contribuição específica incidente sobre receita ou faturamento definirá a forma de não cumulatividade” (ver artigo 195, inciso IV, parágrafos 12 e 13 conjugados).

#### (iii) Contribuição de melhoria:

Autoriza a União, os Estados e municípios a instituir esta contribuição, decorrente de obras públicas, tendo como limite total a despesa realizada.

## X - O ICMS (PEC nº 255)

Com a aprovação das mudanças no PIS e na COFINS através da Lei Complementar nº 10.637/02 e da Lei Complementar nº 10.833/03, as mudanças mais significativas da PEC nº 42/03 referem-se, sem dúvida, ao ICMS que após a aprovação no Senado Federal da EC nº 74 voltou para a Câmara dos Deputados sob a PEC nº 255. A rigor, é aqui que se concentra a Reforma Tributária. Ao contrário do que se apregoa, as mudanças relativas ao ICMS são profundas e terão forte impacto sobre a produção. Para entender melhor o que está sendo proposto na PEC nº 255 e suas conseqüências sobre a economia brasileira, é conveniente rever as principais características desse tributo.

## X.1 - AS CARACTERÍSTICAS DO ICMS

- (i) O ICMS é um imposto sobre o valor agregado, ou seja, é um IVA.

Deve ser destacado que não tem sentido falar que uma das grandes inovações propostas é a criação de um IVA para substituir o ICMS. O ICMS é um imposto calculado sobre o valor agregado em cada etapa de produção, não tendo, portanto, como característica a cumulatividade nem o efeito cascata. O ICMS é um autêntico IVA.

- (ii) O ICMS é um imposto estadual com legislação federal e estadual (CP).

É fundamental lembrar que já existe uma lei nacional regulamentando o ICMS, a Lei Complementar Federal nº 87/96. As alíquotas e regimes de recolhimento podem, no entanto, ser modificados através de legislação estadual e de convênios aprovados por unanimidade pelo CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária). Como cada Estado pode estabelecer sua regulamentação, gerou-se 27 legislações estaduais que resultaram (a) na multiplicidade de alíquotas e (b) na profusão de regimes especiais, tais como deferimento, substituição tributária, crédito presumido, etc.

É importante notar que independentemente da existência de uma nova legislação federal que unifique as alíquotas, será muito difícil evitar a diversidade na aplicação das normas. É natural que os 27 fiscos estaduais tenham interpretação diversa sobre a legislação federal. Assim, o contribuinte multiestadual—que tem estabelecimento em mais de um Estado—continuará enfrentando diversidade de tratamento tributário, tanto dos fiscos estaduais como dos tribunais administrativos.

- (iii) A distribuição da arrecadação do ICMS é mista entre Estado de origem e Estado de destino.

A distribuição da arrecadação de ICMS entre Estado de origem e Estado de destino decorre da existência de uma alíquota interestadual que varia de acordo com os Estados de origem e destino.

	<b>alíquota para</b>	
	<b><u>norte/nordeste/CO/ES Outros</u></b>	
<b>venda: Sul/Sudeste</b>	<b>7%</b>	<b>12%</b>
<b>venda Norte/Nordeste/C. OESTE e ES</b>	<b>12%</b>	<b>12%</b>

É a existência de uma alíquota interestadual que alimenta tanto a feroz guerra fiscal entre Estados brasileiros como um dos principais tipos de sonegação fiscal conhecido como “passeio de nota fiscal”. Ao contrário do que muitas vezes se argumenta, a guerra fiscal não é feita através da redução da alíquota interna, mas sim através da devolução do imposto interestadual. Não é, portanto, procedente o argumento de que a unificação das alíquotas acabará com a guerra fiscal. Lembre-se que o caso clássico de guerra fiscal no Brasil ocorreu com a indústria automobilística para a qual a alíquota interna é de 12% em todos Estados desde 1994.

A atração de indústrias é feita através da devolução direta ou indireta do imposto interestadual. Por exemplo, o Paraná atrai indústrias que irão produzir basicamente

(90%) para outros Estados, devolvendo o imposto interestadual que esta empresa irá gerar através de suas vendas interestaduais. Se o imposto fosse cobrado no destino, eliminando-se, portanto, a alíquota interestadual, acabaria o combustível da guerra fiscal. Com a cobrança no destino, a empresa atraída não irá gerar receita de ICMS através de vendas interestaduais para o Estado no qual está localizada. Assim, para atraí-la, o governo estadual seria obrigado a retirar recursos do orçamento, o que é muito mais complicado. Por essa razão é que a única forma de acabar com a guerra fiscal é adotando o princípio de destino, pois isso eliminaria a alíquota interestadual.

(iv) Desonera exportações de produtos primários e semi-elaborados e manufaturados assim com bens de capital

Desde a Constituição de 1966, não existe a incidência de ICMS sobre manufaturados. Para ressarcir os Estados, foi criado o Fundo de Exportação cuja fonte de recursos é de 10% do IPI, atualmente em 1,8 bilhões de reais. Em 1996 a Lei Kandir promoveu também a desoneração das exportações de primários e semi-elaborados assim como sobre operações com bens de capital.

A questão correlata a esta desoneração é o acúmulo de crédito decorrente da não-incidência de ICMS sobre produtos exportados. Com a desoneração, muitos setores, particularmente exportadores, passaram a ter alíquotas “de saída” menores que alíquotas “de entrada” o que resulta no acúmulo de crédito tributário. O mesmo ocorre com os bens de capital. Quando aumenta o investimento, aumenta o crédito acumulado pela empresas, cujo ressarcimento é rateado em 48 meses. Como o reconhecimento e a monetização de créditos tributários obedecem a um complicado procedimento administrativo, os governos estaduais passaram a ter um grande poder de arbitragem sobre a carga tributária efetiva. As regras para devolução do crédito dependem de decisões da máquina burocrática que administra o reconhecimento de

forma a evitar redução significativa da arrecadação. Criam-se, assim, enormes passivos tributários associados principalmente a isenções (ex. exportações) e a substituição tributária (ex. combustíveis).

(v) Regimes especiais

Existe atualmente vários tipos de regimes especiais formais ou “de gaveta”. Os principais regimes utilizados são:

- (a) **Substituição tributária:** procura eliminar as distorções causadas pela incidência do imposto sobre o valor agregado (ex: deferimento para a ponta no caso de exportações, empresas com baixo valor agregado, indústria naval), reduzir sonegação (combustíveis), facilitar transações interestaduais (automóveis), etc.
- (b) **Crédito presumido:** visa atrair empresas (guerra fiscal) e/ou neutralizar benefícios da guerra fiscal (ex: crédito presumido para alimentos, carne, produtos eletrônicos, informática, etc.). A maioria desse tipo de benefício é chamados “de gaveta”, ou seja, são autorizados administrativamente no processo com base legal discutível. Alguns são assegurados por decreto do governador. É a existência desses regimes que resulta em uma profusão de alíquotas. Por exemplo, São Paulo tem formalmente 5 alíquotas 0%, 7%, 12%, 18%, 25%. No entanto, considerando-se as alíquotas efetivas decorrentes da aplicação dos regimes especiais, é provável que se tenha mais de 20. Essa é uma das complexidades, ou melhor, um dos grandes desafios da reforma tributária. Para unificar as cerca de 45 alíquotas informais que prevalecem no conjunto de estados brasileiros, em 5 grupos de alíquotas formais 4,5% 7% 12% 18% e 25,5%, será necessário acabar com os regimes especiais. Se não com os já concedidos até a data da promulgação da EC, pelo menos com os novos. Ou seja, no futuro deveriam ser vedados novos regimes especiais a não ser em casos muito especiais. Caso contrário, a reforma tributária será pouco eficaz, já que rapidamente a situação voltaria a ser como hoje. O grande desafio é assegurar

que os Estados cumpram esta determinação, acabando principalmente com os regimes “de gaveta”.

## X.2 - AS MUDANÇAS PROPOSTAS PELA PEC n° 255

Após aprovada pela Câmara dos Deputados, a parte referente ao ICMS da PEC n° 42 foi modificada pelo Senado Federal . Isto exigiu que o capítulo da reforma tributária que trata das mudanças no ICMS voltasse novamente para a Câmara dos Deputados através da PEC n° 255, sendo ainda passível de mudanças. Dessa forma, a análise apresentada a seguir considera a última versão da proposta de ICMS ainda em tramitação. Esse projeto modifica vários pontos importantes da PEC n° 42 enviada pelo governo federal em 30 de abril de 2003 e modificada no Senado Federal por ocasião da aprovação da EC n° 74. Os principais pontos da PEC n° 255 são:

### (i) Unificação:

As 27 legislações estaduais serão unificadas em uma lei federal, sendo que os Estados poderão legislar apenas sobre obrigações acessórias. A lei complementar que disciplina o ICMS poderá ser proposta por um terço dos governadores ou por mais da metade das Assembleias Legislativas. Para assegurar a unificação, o CONFAZ seria substituído por um Colegiado, integrado por representantes de cada Estado, do Distrito Federal e da União. O colegiado terá duas diferenças básicas em relação ao CONFAZ. Primeiro, enquanto no CONFAZ a aprovação é por unanimidade, no Colegiado será de pelo menos quatro quintos de seus membros (obs.: SP negocia uma aprovação por 95% dos membros). Segundo, ao contrário do CONFAZ, que basicamente existe para avaliar benefícios fiscais, o colegiado terá atribuições muito mais amplas, entre as quais:

(a) competência legislativa para elaborar o regulamento único (atualmente cada Estado tem seu próprio regulamento), autorizar anistia, remissão, moratória, parcelamentos, prazos de recolhimento, base da cálculo, regimes especiais, etc.;

- (b) aprovar os produtos que entrariam em cada uma das cinco categorias de alíquota, assim como a lista de gêneros alimentícios de primeira necessidade e medicamentos de uso humano que terão alíquota reduzida;
- (c) avaliar qualquer legislação infraconstitucional, tais como portarias, resoluções, etc. que atualmente estão na competência exclusiva de cada Estado e
- (d) definir critérios de fiscalização entre Estados.

Esse modelo terá várias implicações:

- (a) as alíquotas deverão ser estabelecidas pelo teto, pois se algum Estado perder, dificilmente haverá consenso político para aprovação;
- (b) considerando as dificuldades em aprovar convênios individuais, pode-se esperar um processo complexo e conflituoso na elaboração e aprovação de um regulamento único;
- (c) será extremamente difícil aprovar novos regimes especiais ou qualquer mudança que provoque direta ou indiretamente qualquer descolamento das cinco alíquotas estabelecidas;
- (d) os Estados perderão sua autonomia tributária para tratar de suas especificidades, ou seja, dilui-se o princípio do federalismo fiscal já que os Estados perdem a competência legal para ajustar seus orçamentos através da receita tributária. Esse será o custo da simplificação do sistema.
- (e) o Estado de São Paulo, que normalmente se utiliza do poder de veto decorrente da aprovação por unanimidade, perde poder federativo com a aprovação por quatro quintos.

(ii) Redefinição de alíquotas e o aumento da carga tributária

O Senado Federal definirá por meio de resolução aprovada por três quintos de votos (atualmente é por maioria absoluta) as cinco categorias de alíquotas que deverão

prevalecer em todo país. A sugestão preliminar é de 4,0% (especial); 12% (reduzida); 15% (padrão); 18% (ampliada) e 25% (seletiva).

Caberá, no entanto, ao Colegiado definir a quais mercadorias serão aplicadas as alíquotas definidas pelo Senado, sendo que:

- (a) a menor alíquota será aplicada à energia elétrica de baixo consumo, máquinas e equipamentos, insumos agropecuários, gêneros alimentícios de primeira necessidade e aos medicamentos de uso humano, segundo condições e listas definidas pelo órgão colegiado e aprovada por lei complementar;
- (b) a lei estadual poderá definir para quatro produtos um adicional de 5% sobre as alíquotas que vierem ser definidas pelo Senado por um período de três anos, sendo que esses produtos deverão ter alíquotas superiores às estabelecidas em janeiro de 2003.
- (c) se houver perda superior a 10% na arrecadação dos produtos incluídos na categoria de alíquota reduzida ou de 2% no limite global da arrecadação do imposto, o órgão colegiado poderá re-enquadrar os produtos incluídos nesta categoria.

Na exposição de motivos da EC, o governo federal estabelece duas premissas básicas para a redefinição de alíquotas: (1) não aumentar a carga tributária nacional e (2) manter o nível atual de arrecadação de cada Estado. Será, no entanto, impossível atender a essas duas premissas simultaneamente.

A unificação das alíquotas em 5 categorias deverá forçosamente provocar aumento da carga tributária para evitar perda de arrecadação para os Estados, cuja alíquota média atual de ICMS seja superior à alíquota média pós-reforma. Ou seja, para evitar que esses Estados sejam prejudicados com a reforma, será necessário aumentar a alíquota média nacional pós-reforma, o que resultará em um aumento da carga tributária total de ICMS. Se, ao contrário, for estabelecida como teto a atual

arrecadação nacional de ICMS, alguns Estados irão ganhar e outros irão perder em função das diferenças no PIB tributável. Essa é uma questão matemática, embora não tenha sido ainda bem entendida. Para nenhum Estado perder receita de ICMS, a carga tributária deve aumentar, pois as alíquotas que incidirão sobre os produtos deverão ser calibradas pela mais alta alíquota média estadual. Assim, se a carga tributária não aumentar, alguns Estados irão necessariamente perder. Pode-se, portanto, prever que a negociação das categorias de alíquotas e dos produtos a serem incluídos em cada uma dessas categorias será politicamente complicada. Nenhum governador aceitará perda de arrecadação que tenha que ser ajustada via corte de despesas *vis-à-vis* a lei de responsabilidade fiscal.

### (iii) Isenções

A EC reitera a isenção para microempresas e exportações (que já existe pela Lei Kandir), assegurando inclusive o aproveitamento ou manutenção do crédito relativo a etapas anteriores. Além disso, abre a possibilidade de isentar *(i)* energia elétrica de baixo consumo, *(ii)* alimentos de primeira necessidade, *(iii)* medicamentos de uso humano e *(iv)* insumos agropecuários.

Ao considerar alimentos de primeira necessidade, medicamentos de uso humano e energia de baixo consumo como passíveis de isenção cria-se uma válvula de ajuste da carga tributária relativa ao ICMS que poderá ser utilizada para reduzir a regressividade desse imposto. Destaca-se a exclusão de bens de capital e equipamentos desta lista o que seria esperado diante da necessidade de estimular o investimento, alavancando o crescimento econômico. A explicação está em uma disputa entre o Governo de São Paulo, que concentra a maior parcela da produção de bens de capital, e a grande maioria dos outros Estados brasileiros que importam bens de capital do Estado de São Paulo.

Existem duas formas de desonerar os bens de capital: (a) isentar do imposto o que é defendido pela maioria dos Estados e (b) assegurar o direito ao crédito que é a posição do Governo do Estado de São Paulo. Para entender melhor o que está em jogo, é necessário elucidar o chamado “direito ao crédito” que comporta dois conceitos bastante diferentes:

(a) *critério do crédito físico* que reconhece apenas créditos de insumos fisicamente incorporados ao produto, por exemplo, matéria-prima;

(b) *critério do crédito financeiro*, adotado na Lei Kandir, que aceita todo o crédito de insumos, máquinas, etc., que implicar em um gasto financeiro durante o processo produtivo. Esse critério permite aproveitar tanto o crédito de bens de capital, como também o crédito relativo a bens de uso e consumo. A Lei Kandir permitiu inicialmente usar integralmente o crédito de bens de capital “à vista”. Em 2001, a lei foi alterada para autorizar o reconhecimento do crédito de forma rateada em 48 meses. Para bens de uso e consumo, vem-se adiando sucessivamente seu aproveitamento, estando atualmente previsto para vigorar a partir de 2007.

**A Polêmica é a seguinte:** interessa ao Governo do Estado de São Paulo desonerar bens de capital através do reconhecimento do crédito e não da isenção. A Lei 102/2002 reduziu a alíquota interestadual de 12% para 8,8% para os Estados do sul/sudeste e de 7% para 5,1% para os outros Estados. Portanto, sempre que São Paulo exporta bens de capital para outro Estado recebe 8,8% ou 5,1%. Porém, como existe o direito ao crédito, o Estado de destino, por exemplo, Goiás, tem que honrá-lo para a empresa compradora, permitindo o aproveitamento em 48 parcelas. Portanto, São Paulo recebe o imposto do bem de capital e Goiás paga. Por essa razão, Goiás e os outros Estados importadores querem a isenção, pois, nesse caso, não haveria crédito a ser reconhecido, já que o imposto não é devido. O Governo do Estado de São Paulo, por sua vez, quer manter o critério atual de reconhecimento do crédito, pois, nesse caso, arrecada tanto com a venda interestadual como com a

venda interna de bens de capital (alíquota interna 8,8%), já que é o maior produtor nacional.

(iv) **Recolhimento do ICMS na origem, mantendo alíquota interestadual e o passeio de notas fiscais**

A EC permite que o ICMS seja cobrado integralmente no Estado de origem, mas continue sendo distribuído entre o Estado de origem e o Estado de destino, segundo a proporção determinada pela alíquota interestadual.

A diferença entre a alíquota interna de ICMS (basicamente 18%) e a alíquota interestadual (7% ou 12%) enseja uma das principais fraudes tributárias através da simulação de destino (combustíveis) ou “passeio de notas fiscais” (comércio atacadista e medicamentos). Conceitualmente, esse problema pode ser resolvido cobrando-se o imposto na origem e repassando-o para o Estado de destino da mercadoria na proporção determinada pela alíquota interestadual. Esse mecanismo de cobrança evitaria as fraudes tributárias citadas acima.

Operacionalmente, a implementação desse mecanismo envolve, no entanto, dificuldades que precisam ser equacionadas. Entre essas se destacam:

- (a) o imposto devido não é calculado sobre o valor da saída, mas sim sobre o saldo credor (débito/saída menos crédito/entrada) não se podendo exigir que o contribuinte desconsidere seus créditos para calcular o valor a ser recolhido;
- (b) as empresas deverão fazer escrituração por Estado, nota a nota, o que pode acabar complicando ao invés de simplificar a contabilidade fiscal;
- (c) as empresas que praticam operações interestaduais ficarão sujeitas à fiscalização e diversidade de tratamento tributário dos fiscos do Estado de origem e do Estado de destino. No limite, isso significaria estar sujeito aos fiscos dos 27 estados brasileiros;

- (d) o contribuinte com operações interestaduais terá um aumento de custo financeiro decorrente da redução de seu capital de giro, já que sua responsabilidade pelo recolhimento de ICMS aumentará significativamente de 7% ou 12% (alíquota interestadual) para 18% ou 25% (alíquota interna no Estado de destino).

A principal questão levantada por este modelo de cobrança é, no entanto, a seguinte: nas operações interestaduais o que ocorrerá se o vendedor não recolher o imposto cobrado? Como o comprador terá seu imposto restituído (6%) se o Estado de destino não receber do Estado de origem o imposto a ser transferido? Nesse caso, poderá o comprador compensar o imposto pago a mais em operações subseqüentes, fazendo com que o Estado de destino assumo o ônus pelo não-pagamento do imposto cobrado no Estado de origem?

(v) Reconhecimento de créditos tributários

É provável que o problema de restituição de crédito tributário que permeia o modelo tributário do ICMS se agrave em decorrência da cobrança do imposto na origem. Isso pode ocorrer pelas seguintes razões:

- (a) a vedação de regimes especiais; particularmente o deferimento do imposto no caso das exportações deve aumentar o acúmulo de crédito decorrente das etapas intermediárias de produção;
- (b) o poder de arbitragem dos Estados será ampliado: atualmente a matéria-prima, partes ou componentes intermediários que entram no Estado de São Paulo com 12% de imposto interestadual passarão a ser tributados no Estado de origem em 18% (alíquota interna de São Paulo). É certo que o governo do Estado de origem, por exemplo, o Governo do Estado do Mato Grosso deverá remeter o ressarcimento (6%) para o governo do Estado de destino, isto é, para o Governo do Estado de São Paulo, que, por sua vez, deverá ressarcir a firma paulista que comprou a matéria-prima, parte ou componente intermediário de outro Estado já que ela deveria comprar com 12% de ICMS, mas comprou com 18%. Porém

nada garante que o Governo do Estado de São Paulo ou de qualquer outro Estado nessa situação venha honrar tais créditos ou, no caso que se disponha a fazê-lo, seja mais ágil do que é atualmente. Esse eventual acúmulo de crédito associado à cobrança na origem deverá se agravar no caso das exportações quando o produto sai com zero de imposto, mas terá um crédito referente à matéria-prima que será aumentado de 12% (alíquota interestadual) para 18% (alíquota interna).

A solução proposta para agilizar a devolução dos créditos tributários foi criar um fundo de compensação. Através da Medida Provisória nº 103 de 24 de junho de 2004 foi criado o Fundo de Exportação cujo critério de repasse é o saldo comercial de cada Estado com a efetiva comprovação do crédito. Este fundo divide recursos inicialmente previstos no OGU para restituição da Lei Kandir

O fato é que existe uma grande indefinição sobre as fontes de recursos que, no futuro, deverão suprir esse mecanismo de compensação de créditos. Os Estados exportadores reclamam que o governo federal pretende constitucionalizar as isenções de ICMS para as exportações de primários e semi-elaborados assim como de bens de capital, assegurando inclusive a manutenção e aproveitamento do crédito sem prever nenhuma regra para compensar as perdas.

A PEC nº 42 aprovada em dezembro de 2003 previa as transferências de recursos (e não a criação de um Fundo de Restituição) para os Estados, segundo os seguintes *critérios*:

- (a) valor das exportações de produtos primários e semi-elaborados (Lei Kandir);
- (b) saldo da comercial (exportações-importações);
- (c) créditos de insumos de exportações efetivamente compensados (São Paulo representa 44% do total) e
- (d) créditos decorrentes de bens de capital .

A EC não previu, no entanto, fontes definidas de recursos para constituição do fundo de compensação. O governo federal até agora não se comprometeu nem mesmo com a manutenção dos 3,9 bilhões de reais referentes aos recursos orçamentários da Lei Kandir e utilizou parte desses recursos para suprir o Fundo de Exportação em 2004. Em síntese, portanto, existe uma grande indefinição sobre as eventuais fontes de recursos tanto para o ressarcimento da Lei Kandir como para a restituição de créditos.

#### (vi) Fundo de Desenvolvimento Regional

A PEC nº 225 cria um fundo que deverá destinar recursos para regiões mais pobres.

Os recursos destinados ao fundo deverão obedecer aos critérios de repartição dos Fundos de Participação dos Estados e Municípios da seguinte forma:

- (a) 93% nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste;
- (b) 7% nas áreas menos desenvolvidas do Sul e Sudeste.

A fonte de recursos será 45% do aumento de arrecadação do IPI decorrente da extinção dos créditos de incentivos fiscais.

#### (vii) Incentivos e benefícios fiscais

O grande avanço da reforma tributária seria a implementação do princípio de destino para o ICMS, por ser esta a única forma eficaz de acabar com :

- (a) a guerra fiscal mediante a eliminação da alíquota interestadual, que financia os benefícios fiscais e financeiros ilegais;
- (b) fraudes como a simulação de destino (ex.: álcool) ou “passeio de notas fiscais” (remédios) através da elaboração de uma matriz origem/destino.

A PEC nº 42 encaminhada pelo Poder Executivo ao Congresso propunha implantação do princípio de destino da seguinte forma:

- (a) a partir de 2007, a alíquota de 12% cairia 1 ponto percentual por ano até atingir 4% em 2013;
- (b) a partir de 2007, a alíquota de 7% cairia para 6,58% (2008), 6,15% (2009), 5,72% (2010), 5,29% (2011), 4,89% (2012), 4,43% (2013) e 4% (2014).
- (c) a partir de 2014, haveria a unificação nacional da alíquota interestadual em 4%. Seria uma forma de se aproximar do princípio de destino gradualmente, ou seja, em 11 anos com quatro de carência. Isso provocaria uma perda gradual de arrecadação para os Estados exportadores líquidos e um aumento dos Estados importadores líquidos.

O grande óbice dessa mudança seria a transferência de recursos dos Estados exportadores líquidos para os importadores líquidos, o que levaria a uma substancial perda de arrecadação para Estados como São Paulo e Amazonas. A PEC nº 42 propunha um modelo de transição gradual, visando minimizar o efeito da mudança sobre os Estados exportadores líquidos. A proposta foi rejeitada no Congresso. O princípio de destino foi eliminado da EC pelo Congresso Nacional, procurando, assim, minimizar a resistência de alguns Estados à aprovação da reforma tributária, mesmo que isso significasse eliminar aquele que seria o principal avanço da reforma tributária.

No que se refere à guerra fiscal, a PEC nº 255 limita-se a remeter a lei complementar a regulamentação dos prazos de vigência dos incentivos e benefícios fiscais já concedidos pelos Estados. Proíbe, no entanto, a partir da data da promulgação da EC a concessão ou prorrogação de incentivos e benefícios fiscais ou financeiros relativos ao ICMS.

## XI - CONCLUSÃO

Durante os últimos anos, o governo federal conseguiu um substancial avanço na melhora das contas públicas com a geração de crescentes superávits primários. Esses resultados foram, no entanto, alcançados principalmente por um substancial aumento da carga tributária. Essa opção de ajuste fiscal acabou provocando uma série de distorções tributárias que inibem a capacidade de crescimento da economia brasileira. Por um lado, a expansão da receita foi alcançada com um aumento de “maus impostos”, mais especificamente das contribuições sociais que, por serem cumulativas, incidem diretamente sobre o investimento produtivo, assim como sobre a isonomia competitiva do produto brasileiro. Por outro lado, resultou em uma carga tributária excessivamente elevada, considerando o grau de desenvolvimento brasileiro.

O presente estudo mostra que a questão tributária tem natureza essencialmente fiscal. A Constituição de 1988, ao promover uma profunda redefinição dos gastos públicos de forma incompatível com o nível da receita tributária, acabou gerando uma forte instabilidade fiscal. Durante os últimos anos, os desequilíbrios fiscais só puderam ser razoavelmente equacionados com sucessivos aumentos da carga tributária *vis-à-vis* a enorme rigidez orçamentária que caracteriza as finanças públicas brasileiras. Essa rigidez orçamentária, marcada principalmente por elevados déficits previdenciários, limita as possibilidades de se avançar em um processo de ajuste fiscal, centrado em um rígido controle de despesas. A falta de espaço para cortes significativos de despesas inviabiliza, por sua vez, as possibilidades de redução da carga tributária.

Nesse contexto, o Governo Lula encaminhou ao Congresso Nacional uma proposta de reforma tributária destinada a melhorar ainda mais a qualidade do sistema tributário, dando enfoque principalmente na cumulatividade das contribuições e nas distorções do ICMS,

comprometendo-se a não promover um novo aumento da carga tributária. O estudo evidencia que parte das medidas propostas deverá, no entanto, promover um aumento significativo da já excessiva carga tributária brasileira. Fazendo uso de medidas provisórias, o governo federal promoveu mudanças substanciais nas contribuições, particularmente no PIS/PASEP, COFINS e CSLL, que, embora reduzam a cumulatividade dessas contribuições, deverão resultar em um aumento da carga tributária de aproximadamente 1% do PIB.

As mudanças mais profundas deverão ocorrer no ICMS através da PEC nº 255, ainda tramitando no Congresso Nacional. Entre as principais medidas propostas estão (i) a unificação das 27 legislações estaduais em uma única lei federal, (ii) a definição de cinco categorias de alíquotas que deverão substituir as cerca de 45 alíquotas existentes, (iii) a isenção para alimentos, medicamentos de uso humano, energia elétrica de baixo consumo e insumos agrícolas, (iv) a cobrança do imposto na origem com distribuição mista entre o Estado de origem e o Estado de destino, (v) a proibição constitucional de novos benefícios fiscais e (vi) a criação de um fundo de desenvolvimento regional.

O estudo destaca que as mudanças no ICMS deverão promover uma simplificação tributária, assim como dificultar fraudes tributárias tais como o “passeio de nota fiscal” e a simulação de destino. Porém essas mudanças serão pouco eficazes para inibir a guerra fiscal, sendo provável que acabem também provocando um aumento adicional da carga tributária.

## **BIBLIOGRAFIA**

DALL'ACQUA, F.M. Uma análise das propostas de reforma tributárias recentes. Fundação Getulio Vargas. Série Relatórios de Pesquisa. Relatório no 17/2002. São Paulo. 2002

LUCINDA, C.R e ARVATE, P.B. A CPMF ajudou reduzir a sonegação no Brasil? Um estudo da economia subterrânea e sobre a perda de arrecadação potencial do governo. GV Pesquisa. 2004 (mimeo).

McKinsey&Company. Eliminando as barreiras ao crescimento econômico e à economia informal. Relatório Preliminar. 2004. (mimeo)

ORNÉLAS, W. A Previdência Social em fase de transição. In: A Crise Mundial e a Nova Agenda de Crescimento. Org. J.P. dos Reis Velloso. Ed. Jose Olimpio. Rio de Janeiro. 1999.

VARSAÑO, R. Por uma reforma tributária modelo 2004. Bletim de Conjuntura. IPEA. Set 2003.

VELLOSO, R. Balanço da situação das contas públicas. In: A Crise Mundial e a Nova Agenda de Crescimento. Org. J.P. dos Reis Velloso. Ed. Jose Olimpio. Rio de Janeiro. 1999.

## FIGURAS

	<u>Pág</u>
- <b>FIGURA 1:</b> Carga Tributária (em % do PIB).....	11
- <b>FIGURA 2:</b> Carga Tributária em relação ao PIB na área da ALCA.....	12