

10 Pós-Constituinte e Impostos Indiretos: Deformar ou Reformar?¹

JOSÉ ROBERTO RODRIGUES AFONSO² e ERIKA AMORIM ARAÚJO³

INTRODUÇÃO

Reforma tributária é um assunto recorrente na agenda nacional de debates. Passados poucos anos desde a última reforma realizada no país – promovida pela Assembléia Nacional Constituinte de 1987 e 1988 –, quando nem todos os tributos previstos haviam sido criados e regulados adequada e completamente, já começaram os movimentos por uma nova reforma tributária. Os projetos oscilaram conforme ondas da moda. Ora estiveram na berlinda as propostas abrangentes, ousadas, com mudanças abruptas, quando não revolucionárias – o caso mais marcante foi o do projeto do imposto único –; ora ganharam força as propostas pontuais, tímidas, com alterações lentas e até sem vigência clara.

1. Trabalho concluído em outubro de 2003. Como de praxe, as opiniões são exclusivas dos autores. Este trabalho reproduz trechos e argumentos do artigo publicado pelos autores em parceria com Fernando Rezende e Ricardo Varsano, denominado “A Tributação Brasileira e o Novo Ambiente Econômico: a Reforma Tributária Inevitável e Urgente”. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, 7 (13), jun. 2000. pp. 137-170. Disponível em: <www.bndes.gov.br/conhecimento/revista/rev1307.pdf>.
2. Economista e técnico em contabilidade. Mestre em economia pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). E-mail: <ze.afonso@terra.com.br>.
3. Economista, mestre pelo Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas (Unicamp), consultora. E-mail: <erikaaraujo@globo.com>.

O objetivo deste trabalho é refletir sobre as ondas recentes de projetos de reforma tributária com o foco concentrado na tributação indireta, mais especificamente no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e nas contribuições sociais sobre vendas. Os tributos incidentes sobre o mercado doméstico de bens e serviços respondem por cerca de metade da arrecadação tributária nacional. O maior dos tributos – o ICMS estadual – é peça fundamental do federalismo fiscal brasileiro, a começar pelo fato de o Brasil ser o único país a adotar, historicamente e em escala ampla, um imposto sobre valor adicionado fora da competência tributária federal.⁴

Em um momento em que o país se encontra em meio a um processo de reforma tributária, a reflexão proposta é considerada essencial para a avaliação futura do que foi apenas mais um projeto – no caso de a reforma não deslançar – ou da capacidade das mudanças que forem implementadas de lidar com problemas que, especialmente a partir de meados dos anos 1990, ganharam destaque na agenda nacional e que já haviam sido objeto de alguns projetos de reforma.

A primeira seção procura demonstrar as razões pelas quais os projetos mais recentes de reforma tributária enfatizaram a necessidade de reformular os tributos incidentes sobre o mercado doméstico de bens e serviços.

A segunda seção apresenta uma rápida descrição das deliberações da Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988 e das ondas de propostas que surgiram no período pós-Constituição até o governo do presidente Fernando Henrique Cardoso, iniciado em 1995.

A terceira seção trata das idas e vindas nas proposições dos dois governos Fernando Henrique Cardoso e detalha o substitutivo ao projeto original de 1995 aprovado pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados em 2000 – também conhecido como o Substitutivo Mussa Demeas e considerado pelos autores como o projeto mais abrangente e eficaz de reforma da tributação do consumo, ainda que o mesmo não tenha sido posto em prática.

Nas Considerações Finais é feito um exercício prospectivo em torno dos condicionantes que delimitam a realização de uma verdadeira reforma tributária, tanto em termos de abrangência como no que diz respeito a sua capacidade de criar regras estáveis ao longo do tempo. Em todo o texto, como já foi sugerido, a atenção é concentrada nos tributos indiretos domésticos.

4. As expressões “tributação do consumo”, “tributação indireta” e “tributação das vendas” são utilizadas como sinônimos para tratar dos tributos incidentes sobre o mercado doméstico de bens e serviços.

1. POR QUE A ÊNFASE NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA?

1.1. A tributação no novo ambiente econômico

Durante muito tempo, o imposto sobre a renda – do trabalho e do capital – foi considerado superior aos demais impostos, especialmente do ponto de vista do respeito ao princípio da eqüidade e progressividade. Baseada em análise empírica das transformações ocorridas na primeira metade do século passado, a recomendação presente em grande parte da literatura de finanças públicas era de que os sistemas tributários deveriam evoluir na direção de uma crescente predominância dos impostos sobre a renda.⁵

Grosso modo, esse foi o paradigma de tributação que norteou a estruturação dos sistemas tributários nacionais ao longo do processo de consolidação das economias industriais, liderado por países europeus e pelos Estados Unidos.

É importante ressaltar que tal paradigma foi concebido em um contexto em que não era expressiva a mobilidade de fatores de produção e dos fluxos financeiros e comerciais. A determinação das bases impositivas tomava como referência a localização física de grande parte das atividades econômicas, que, por seu turno, respeitava os limites impostos pelas fronteiras de cada país.

Mudanças que vêm ocorrendo nas últimas décadas em âmbito mundial, como a aceleração dos processos de globalização dos mercados e a formação de blocos regionais de comércio, afetam as condições anteriores. No atual contexto, a acirrada disputa por aplicações produtivas e financeiras força maior moderação na utilização de impostos e contribuições sobre fatores de maior mobilidade. Uma vez que os impactos de determinada política (não apenas tributária) sobre as decisões dos agentes econômicos não estão mais circunscritos aos limites territoriais de cada país, existem também sérias restrições à adoção de práticas tributárias isolacionistas.⁶

5. A esse respeito, veja-se Hinrichs (1966), Musgrave e Musgrave (1980) e Rezende (1996).

6. Segundo Spíndola (1998, p. 3): “[...] as bases tributárias tradicionais, sobre as quais se assentavam os sistemas arrecadatórios, vão se transformando aceleradamente no decorrer do processo de globalização. Estimar adequadamente o lucro tributável, resultante de operações que se iniciam em determinado país, se desenvolvem em outros e se concluem em um terceiro, torna-se um verdadeiro desafio para as administrações tributárias modernas. A maior participação dos serviços, de bens intangíveis e de operações virtuais no comércio mundial, além da forte presença do componente externo na renda dos contribuintes nacionais, cria dificuldades adicionais para a perfeita e completa identificação da base imponible. Os ativos financeiros, em especial, se tornam cada vez mais voláteis,

As transformações recentes impõem um grande desafio aos Estados nacionais: é preciso adaptar os sistemas tributários domésticos à nova realidade internacional procurando respeitar, ao máximo, as características de cada país. Dito de outra forma: ao mesmo tempo em que é necessário garantir um nível de receita consoante com as necessidades de financiamento do setor público, é fundamental evitar que a competitividade dos agentes privados seja afetada por motivos essencialmente tributários.

A maior integração dos mercados mundiais determina que o ajuste dos sistemas tributários nacionais deve partir de duas premissas: no âmbito do financiamento do setor público, uma vez que as chances de utilizar impostos e contribuições sobre fatores de maior mobilidade apresentam-se sensivelmente reduzidas, a composição da receita tributária deverá mudar por meio da ampliação da utilização de tributos que incidam sobre bases mais fixas e de menor possibilidade de evasão; e, no tocante à competitividade do setor produtivo, a harmonização internacional das regras domésticas de tributação é fundamental.

É necessário também reavaliar o conceito tradicional de equidade através da tributação progressiva da renda. Conforme aponta artigo da revista *The Economist* (jan. 2000), é cada vez mais complicado atingir metas redistributivas por meio dos sistemas tributários assentados nos antigos paradigmas. Sem que nada seja alterado, os mais pobres e com menor mobilidade terão de escolher entre menos serviços estatais e impostos maiores. À medida que a tributação de pessoas e empresas com maior mobilidade torna-se cada vez mais difícil, maior tem de ser a carga suportada pelos menos favorecidos, especialmente nos países onde mudanças demográficas exigem um grande volume de recursos para cumprir as promessas de aposentadoria e assistência médica feitas aos futuros pensionistas.

Os efeitos negativos sobre a equidade provocados pela aceleração do processo de globalização e pelo avanço da tecnologia de informação tendem a ser maiores na ausência de harmonização das práticas tributárias internacionais. A desarmonia tributária, além de provocar distorções competitivas, favorece a concentração de renda e prejudica a justiça fiscal, pois as oportunidades de planejamento fiscal daí decorrentes são aproveitadas de forma

e verdadeiramente escapam ao controle tributário. As fronteiras nacionais se diluem no chamado 'fluxo planetário de capitais' que redefine a localização de indústrias e redistribui a renda e o emprego em escala mundial. Em resumo, o capital tende a se movimentar desde o país com maior carga tributária para outros com menor carga tributária."

diferenciada pelos agentes econômicos em geral e melhor exploradas pelos maiores contribuintes.

Conforme aponta Rezende (1996), à medida que os vícios da exagerada progressividade dos impostos sobre a renda começaram a se mostrar perversos, foi sendo abalada a crença, longamente acalentada, de que o ideal da justiça fiscal consistia em tributar pesadamente os grandes lucros e as altas rendas. Os desdobramentos provocados pelas mudanças recentes ainda são difíceis de antever, mas é certo que o padrão tributário do novo milênio deverá apresentar diferenças significativas em relação ao modelo que prevaleceu no século XX. Os impostos sobre propriedades imobiliárias, que no século XIX tiveram grande participação na receita tributária, deverão recuperar sua importância. A instituição de impostos ambientais e a cobrança de taxas pela prestação de serviços também devem representar uma alternativa para governos necessitados de receitas. Finalmente, é possível que o traço mais marcante das transformações em curso seja a maior ênfase nos impostos gerais sobre o consumo local de bens e serviços.

A harmonização internacional das regras domésticas de tributação não se restringe aos impostos e contribuições incidentes sobre o fluxo de receita gerado nas transações de bens e serviços, mas atenção especial tem sido e deve ser dispensada a esse aspecto. Se, por um lado, deve ser crescente a utilização de impostos gerais sobre consumo, por outro, o aumento do volume de bens e serviços comercializados em escala mundial estreita a possibilidade de os países tributarem as exportações e impede que se imponham gravames internos prejudiciais à competitividade dos produtos domésticos com os similares importados no mercado nacional.

Existem inúmeras modalidades de impostos sobre o consumo de bens e serviços. Dentre os mesmos, os menos adequados ao cumprimento dos requisitos anteriores são os tributos de natureza cumulativa – que incidem sobre a receita ou faturamento bruto das empresas, ou, ainda, sobre movimentações financeiras, sem que haja compensação com o montante recolhido anteriormente. Tais tributos afetam duplamente a capacidade do produtor doméstico de enfrentar com sucesso os desafios da maior integração: no mercado externo, pela dificuldade em eliminar integralmente sua incidência sobre um bem exportado; no mercado interno, pela vantagem que oferece às importações que, regra geral, não se sujeitam ao mesmo tratamento no país de origem.

No novo ambiente econômico, é fundamental encontrar um tributo que,

no mercado interno, possua um razoável potencial arrecadatório e, nas trocas internacionais, se mostre adequado à adoção do princípio do destino. Quando esse princípio é utilizado, os tributos são cobrados no local onde as mercadorias são consumidas, as exportações são desoneradas no país de origem e o país importador tributa as aquisições externas segundo as mesmas regras aplicadas aos produtos domésticos. Dessa forma, pelo menos no que diz respeito aos motivos essencialmente tributários, assegura-se indiferença entre mercadorias similares fabricadas em distintos países.

Parece haver relativo consenso de que a modalidade de tributação das vendas mais adequada para atender simultaneamente aos dois objetivos supracitados são os impostos sobre valor adicionado.

A cobrança desses tributos pode ser processada de uma só vez, na etapa varejista – normalmente a última da cadeia –, ou diluída ao longo do processo de produção e comercialização. No primeiro caso, tem-se um Imposto sobre Vendas a Varejo (IVV) e, no segundo, um Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

Aparentemente, seria indiferente escolher entre ambos, mas o IVA apresenta algumas vantagens em relação ao IVV. A cobrança em múltiplos estágios facilita a atuação do fisco e, simultaneamente, garante maior eficácia para tributar apenas as vendas destinadas ao consumo final e, com isso, para desonerar os investimentos e as exportações.⁷ Além disso, o crescimento do comércio eletrônico, ao prescindir cada vez mais da figura de um intermediário entre os produtores e consumidores – os varejistas –, dificulta (para não dizer que praticamente inviabiliza) a utilização do IVV, especialmente em contextos em que não há restrições às aquisições de consumidores finais fora de sua jurisdição de origem – como ocorre nas Federações e entre países que formam um bloco regional de comércio –, e as alíquotas são elevadas e divergentes.

1.2. O debate estabelecido na segunda metade dos anos 1990

A constatação de que no mundo moderno atenção especial deverá ser dispensada aos tributos sobre vendas de bens e serviços aliou-se ao fato de que, no Brasil, tais tributos sempre foram historicamente os principais responsáveis pela arrecadação global, o que, por si só, já faz com que os mesmos sempre tenham merecido destaque nas discussões sobre reforma.

7. Para maiores detalhes acerca das diferenças entre um IVA e um IVV, veja-se Araújo (1999).

Até a data de conclusão deste trabalho, os principais tributos sobre bens e serviços cobrados no país eram os seguintes: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS – antigo ICM até 1988), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins – ex-Fundo de Investimento Social, Finsocial), Programa de Integração Social – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS-Pasep), Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira (CPMF), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto sobre Serviços (ISS) e, pré-1988, Impostos Únicos sobre combustíveis, energia elétrica, minerais, transportes e comunicações. Os dois primeiros são impostos sobre o valor adicionado e os demais são cumulativos.⁸ Essa última categoria pode ainda ser dividida em: contribuições sociais (Cofins, PIS-Pasep e CPMF) e tributos sobre transações específicas (IOF, ISS e Impostos Únicos).⁹

O ICMS e o ISS são, respectivamente, de competência estadual e municipal; e os demais de competência federal.

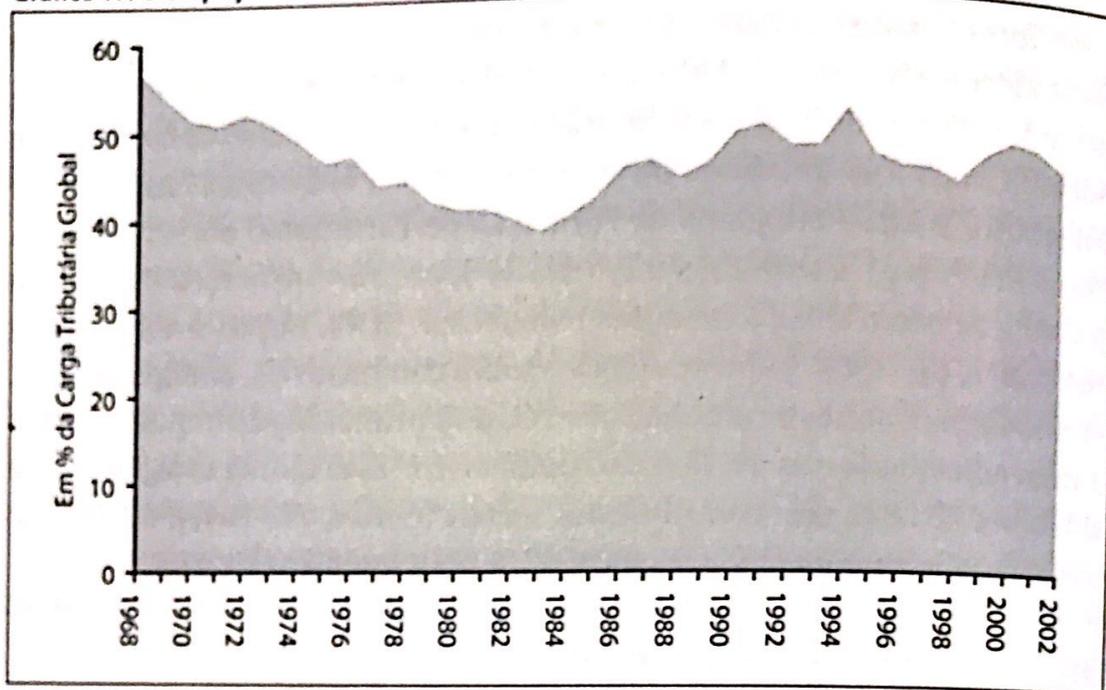
Entre 1968 e 2002, a despeito de oscilações e mudanças de patamares, a carga tributária sobre bens e serviços sempre foi relevante, superando em quase todos os anos 10% do Produto Interno Bruto (PIB); o que explica sua elevada participação na arrecadação tributária total – mais de 40% em praticamente todos os anos da série histórica (Gráfico 1 e Tabelas A1 e A2 do Anexo Estatístico).

A despeito da importância histórica da tributação indireta na arrecadação total, o rumo das discussões foi profundamente alterado a partir da segunda metade da década de 1990. Até essa data, o que, regra geral, se criticava era a excessiva participação dessa base de incidência na composição da receita. Depois desse período, o que se passou a questionar não foi a desequilibrada distribuição da arrecadação por bases de incidência, mas a má qualidade do sistema de tributação das vendas nacional. Vejamos.

8. A Lei n. 10.637 do final de 2002 eliminou parte da cumulatividade do PIS. Para tanto, autorizou que bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços pudessem ser abatidos do faturamento total para efeito de apuração do PIS. A Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003, busca fazer o mesmo em relação à Cofins.

9. Com a reforma tributária de 1988, os Impostos Únicos foram extintos e incorporados à base de incidência do antigo ICM que, com a mudança, se transformou no ICMS.

Gráfico 1. Participação dos tributos indiretos na carga tributária total: 1968-2002.



Fonte: Tabelas A1 e A2 do Anexo Estatístico.

Após a reforma tributária do final dos anos 1960, o debate em torno do qual se assentavam as principais críticas ao sistema tributário brasileiro residiu na questão da equidade. Seguindo os princípios contidos nos paradigmas tradicionais de tributação de que o ideal da justiça fiscal consistia em tributar pesadamente os grandes lucros e as altas rendas, as discussões sobre a necessidade de realizar uma nova reforma tributária recaíam sobre a urgência em alterar a composição da receita: era preciso aumentar a participação dos impostos sobre a renda, e também sobre a propriedade, em detrimento dos impostos sobre consumo.

O sistema tributário nacional era considerado ruim porque privilegiava a arrecadação de tributos indiretos. A necessidade de reformular tais tributos não estava no centro das discussões. Com a reforma dos anos 1960, o Brasil havia sido pioneiro na adoção de impostos sobre valor adicionado e os tributos cumulativos não tinham grande participação na receita. Mesmo que com o passar dos anos os impostos incidentes em cascata tenham adquirido importância na arrecadação, enquanto o cenário internacional no qual os distintos Estados nacionais operavam conferia aos mesmos maior autonomia para decidir sobre a estruturação de seus distintos sistemas de tributação, a questão da cumulatividade não era vista como um grande problema.¹⁰

10. Vejam-se as Tabelas A1 e A2 do Anexo Estatístico para evolução histórica da participação dos tributos sobre valor adicionado e cumulativos na arrecadação total.

O fato é que o contexto no qual os agentes produtivos domésticos operavam mudou consideravelmente e a questão da equidade cedeu lugar à da competitividade. Desde aproximadamente meados dos anos 1990, embora a baixa participação dos impostos sobre a renda e a propriedade na receita tributária nacional não tenha deixado de ser objeto de crítica, o fato é que as discussões sobre a necessidade da eliminação de entraves que afetam a competitividade dos produtores domésticos, tanto no mercado interno como externo, ganham destaque.

Enquanto a economia brasileira era relativamente fechada e operava com elevados índices de inflação, os efeitos nefastos da tributação cumulativa sobre a competitividade do setor produtivo nacional eram pouco sentidos.¹¹ No entanto, a abertura comercial, processada no início da década de 1990, e a estabilização bem-sucedida dos preços, promovida pelo Plano Real em 1994, alteraram profundamente o ambiente econômico no qual os agentes privados operavam. Nesse novo ambiente, a questão-chave para a sobrevivência do setor produtivo passou a ser a competitividade.

No debate contemporâneo sobre as mazelas do sistema tributário nacional, poucas (ou nenhuma) eram as dúvidas em relação à exagerada participação de tributos sobre bens e serviços na receita tributária global (Tabela 1). No entanto, a mudança da composição da receita – com maior participação dos tributos sobre a renda e patrimônio em detrimento dos impostos sobre o consumo – não esteve no cerne das discussões. A partir da segunda metade dos anos 1990, formou-se relativo consenso de que, mais importante do que alterar a distribuição da arrecadação por bases de incidência,

Tabela 1. Distribuição da carga tributária por bases de incidência: 2002.

| | % PIB | % Total |
|------------------------|-------|---------|
| Carga Tributária Total | 35,6 | 100,0 |
| Bens e Serviços | 16,2 | 45,6 |
| Valor Adicionado | 9,2 | 25,8 |
| ICMS | 7,8 | 21,9 |
| IPI | 1,4 | 3,8 |
| Cumulativos | 7,1 | 19,8 |
| Contribuições Sociais | 6,2 | 17,4 |
| Transações Específicas | 0,8 | 2,4 |
| Folha de Salários | 6,9 | 19,5 |
| Renda | 6,5 | 18,3 |
| Patrimônio | 1,0 | 2,8 |
| Comércio Exterior | 1,6 | 4,6 |
| Demais | 4,4 | 12,2 |

Fonte: Tabelas A1 até A3 do Anexo Estatístico.

11. Veja-se Varsano et al. (2001) para avaliação dos impactos setoriais da tributação em cascata.

era fundamental reformular os tributos indiretos já existentes. Nem sempre houve consenso em relação aos caminhos para promover a reforma. Muitas vezes, as propostas apresentadas eram contraditórias com o próprio diagnóstico, mas a idéia de que era urgente e inevitável reformular o sistema de tributação doméstico das vendas de bens e serviços e promover a harmonização internacional ganhou enorme destaque na agenda nacional.¹²

O sistema tributário passou a ser considerado ruim em razão da má qualidade da tributação das vendas, que era, basicamente, decorrente de dois fatores: primeiro, a despeito de o Brasil ter sido pioneiro na adoção de impostos sobre valor adicionado, a participação de tributos cumulativos na arrecadação foi se tornando cada vez mais expressiva; e, segundo, a tradição histórica em permitir que as instâncias subnacionais possam ter acesso a fontes próprias de receita e legislem ampla e autonomamente sobre elas é sensivelmente notada nos tributos sobre vendas, o que conduziu a sérios problemas de coordenação interna.¹³

Os tributos cumulativos nunca foram tão importantes na arrecadação como em 2002, quando atingiram quase 20% de uma carga tributária global de 35,6% do PIB (Tabela 1 e Gráfico 2). Tal proporção era de apenas 10% e 7% em 1988 e 1968, quando foram arrecadados 22,4% do PIB e 23,3% do PIB, respectivamente (Tabelas A1 e A2 do Anexo Estatístico).

O expressivo aumento da carga de tributos cumulativos resultou da elevação da arrecadação da mais danosa de suas categorias – as contribuições sociais (Cofins, PIS-Pasep e CPMF)¹⁴ –, que saltou de 0,2% do PIB em 1971 para 1,1% em 1988, até atingir seu nível histórico máximo em 2002: 6,2% do PIB (Tabela 1, Gráfico 2 e Tabela A3 do Anexo Estatístico).

O maior tributo nacional – o ICMS, que em 2002 respondeu por mais de 1/5 da arrecadação –, embora cobrado pela sistemática do valor adicionado, foi assumindo ao longo do tempo características incompatíveis com uma tributação de boa qualidade. Para tanto, contribuiu sensivelmente o fato de o tributo ser regido com grande autonomia por leis estaduais.

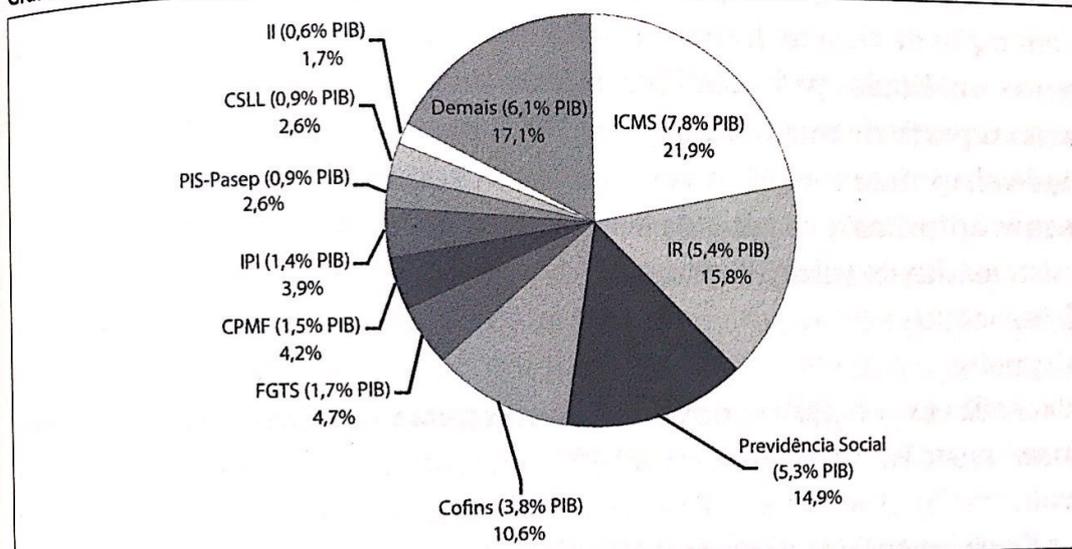
12. O que se procura descrever a seguir é o contexto que norteou a formulação dos projetos de reforma tributária a partir da segunda metade dos anos 1990. Obviamente, até a data de elaboração deste artigo, dado que o país está em meio a um processo de reforma tributária, algumas mudanças podem ter ocorrido.

13. Para maiores detalhes sobre a distribuição federativa de competências tributárias, veja-se Araújo (1999).

14. Embora tributos cumulativos sejam sempre danosos, as contribuições sociais são consideradas piores do que os tributos sobre transações específicas, porque, uma vez que sua base de incidência é mais ampla, os efeitos em cascata oriundos da tributação de transações intermediárias também são maiores.

As regras constitucionais, que até a data de conclusão deste artigo não previam a uniformização de sua aplicação em todo o território nacional, propiciaram a existência de distintos subsistemas tributários. As normas aplicáveis à tributação das transações interestaduais – cobrança parcial segundo o princípio da origem, aplicando-se nas vendas às regiões mais pobres uma alíquota inferior à praticada nas trocas internas – criaram um quadro extremamente favorável à sonegação, a práticas de guerras fiscais e a grandes distorções na distribuição geográfica da produção e dos investimentos.

Gráfico 2. Distribuição da carga tributária por principais tributos: 2002 (Total = 35,6% do PIB).



Fonte: Araújo (2001), com atualização dos dados para 2002.

Existiam indícios de que o potencial arrecadatório do ICMS poderia ser bem maior se não fosse a falência de seu aparato institucional nacional. A carga do antigo ICM decresceu durante toda a vigência do sistema anterior à Constituição de 1988 em função da redução de alíquotas e do nível de atividade e da concessão de incentivos, inclusive por parte do Governo Federal. A reforma de 1988 transformou o ICM no ICMS e ampliou sua base ao extinguir os Impostos Únicos. Sua carga, inicialmente, cresceu muito: entre 1988 e 1994, saltou de 5,3% para 7,3% do PIB. Depois, a falência do sistema nacional, provocada pela autonomia invocada pelos próprios Estados, que culminou numa guerra fiscal desenfreada, conteve a carga do ICMS, que só voltou a crescer a partir de 1999. Não obstante tal crescimento, o fato é que cerca de 40% dessa carga é gerada por combustíveis, energia elétrica e comunicações, bases que não existiam em 1968, quando o velho ICM gerava 7,3% do produto interno (veja-se a Tabela A3 do Anexo Estatístico para a evolução da carga do ICMS).

A ausência de coordenação interna nas regras de cobrança do ICMS, além de provocar os problemas supracitados, criava dificuldades para que se buscasse a harmonização internacional das regras domésticas de tributação. Levando em consideração que também não existia coordenação entre o ICMS e os tributos cobrados pelas demais esferas de governo, tornavam-se ainda mais evidentes os impactos negativos provocados pelo sistema de tributação de vendas nacional.

Em resumo, o sistema era considerado ruim devido à elevada presença de tributos de natureza cumulativa, devido à existência de diferentes legislações no que concerne ao principal imposto sobre valor adicionado nacional e em razão da falta de harmonização interna entre os tributos sobre bens e serviços cobrados pelas distintas esferas de governo. Mediante essa constatação, a partir de meados dos anos 1990, passou a ser considerado imprescindível aprimorar os IVAs já existentes e, sobretudo, transformar (ou pelo menos aproximar) os tributos cumulativos em impostos cobrados segundo a sistemática do valor adicionado.

2. ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A REFORMA DE 1988 E O PERÍODO PÓS-CONSTITUIÇÃO

2.1. *Breves memórias da Assembléia Nacional Constituinte de 1987-1988*

A reforma tributária foi das matérias econômicas mais debatidas durante a Assembléia Constituinte de 1987 e 1988. Mas as atenções foram quase todas concentradas na questão da divisão da receita de impostos entre as três esferas de governo.

Logo nas primeiras semanas de funcionamento da Constituinte, foi formado um consenso de que a reforma deveria diminuir o poder de tributar e a disponibilidade de recursos da União. Esse princípio, além constituir antiga bandeira de luta de movimento de governadores e prefeitos, foi transformado numa espécie de braço financeiro da redemocratização do país que, em conjunto com a postura assumida pelas autoridades econômicas federais, muito contribuiu para o enfraquecimento das finanças da União.

No primeiro momento, o governo do presidente José Sarney não apresentou um projeto de reforma contemplando uma descentralização gradual e ordenada, apesar de dispor de uma proposta completa, elaborada por anos, por uma comissão dirigida pelo Ministério do Planejamento – a Cre-

tad.¹⁵ Ao contrário, o então Secretário da Receita Federal chegou a defender em audiência um aumento dos poderes federais. Depois, o Governo Federal ficou ausente dos debates, travou lutas sem menor sentido (como preferir manter o ITR em sua competência, em vez de diminuir os percentuais dos fundos de participação) e, só na última etapa da Constituinte, tentou uma aliança com alguns parlamentares nordestinos para manter os impostos únicos em troca de maiores repasses às regiões menos desenvolvidas.

Nesse contexto, a maior parte do tempo e das discussões durante a Assembleia Constituinte foi gasta com a disputa entre governos subnacionais e, especialmente, entre regiões, pela partilha dos novos poderes de tributar e das receitas retiradas das mãos da União.

Enquanto esse debate era aprofundado em torno do capítulo do Sistema Tributário Nacional, não se prestava muita atenção às mudanças previstas nos outros títulos da nova Constituição, notadamente no capítulo da Seguridade Social, que criavam tributos apontando em direção radicalmente oposta à reforma do sistema clássico de impostos – por exemplo, sem que qualquer mecanismo de partilha de receita com os governos subnacionais fosse considerado. Desde a primeira fase da Constituinte já se contemplava a manutenção das contribuições sociais sobre receitas, o então Finsocial (depois rebatizado como Cofins) e o PIS-Pasep (redirecionado para fundo coletivo, o Fundo de Amparo ao Trabalhador – FAT), e a criação de uma nova contribuição sobre o lucro dos empregadores (a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL).

Não precisava nem ser gênio em futurologia para deduzir que a União lançaria mão cada vez mais das contribuições sociais, que formavam uma espécie de sistema tributário paralelo, sempre justificado para atender aos gastos sociais básicos, posto que os mesmos foram fortemente pressionados pelas decisões da própria Constituinte para criar um arremedo de *welfare state* nos trópicos (Azeredo, Rezende e Afonso, 1988). Anos depois, o mesmo contexto foi reproduzido quando criada a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) a pretexto de constituir fonte exclusiva para financiamento da saúde pública.

Em outras palavras, a elaboração da nova Constituição teve como principal motivação a reação ao centralismo de mais de vinte anos de ditadura militar e a demasiada ênfase dada no período à questão econômica em de-

15. O projeto da Comissão Especial de Reforma Tributária e Administrativa (Cretad) foi publicado por Rezende (1987).

trimento da social. Como resultado dessa motivação, os gastos com funções sociais, cuja responsabilidade costuma ser do Governo Federal, foram ampliados e se promoveu ampla descentralização das receitas públicas em favor dos governos subnacionais. Por outro lado, não foi contemplado um processo ordenado e pactuado de descentralização de encargos. A União, para enfrentar o desequilíbrio daí decorrente, ampliou tributos cujas receitas não são partilhadas com os governos subnacionais. Ou seja, pouco usou o Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (bases das principais transferências federais aos Estados e Municípios), e, além de criar a CSLL, prevista na Constituição, abusou de contribuições sociais cumulativas, que permitem aumentar rápida e profundamente a arrecadação e a disponibilidade de recursos.

O aumento obtido na arrecadação do PIS, Cofins e CPMF foi de 5,1 pontos percentuais do PIB entre 1988 e 2002.¹⁶ Para a União obter do IPI o mesmo montante de recursos para livre aplicação (ou seja, fora vinculações constitucionais de receita), aquele imposto federal teria de aumentar em mais de dez pontos percentuais do PIB – isto é, a carga de IPI realizada em 1988 teria de ser multiplicada por aproximadamente 5,5 vezes. Isso teria sido impossível, dentre outros fatores, porque a base de incidência do IPI constitui-se apenas do valor adicionado na fabricação de produtos industrializados, e suas alíquotas já eram elevadas.

No campo dos impostos, as atenções foram concentradas no ICM estadual. Foram duas as mudanças estruturais mais importantes. Primeiro, a atribuição de plena autonomia para os Estados legislarem e administrarem o imposto, inclusive com alíquota interna fixada por lei estadual, deixando ao Senado apenas as alíquotas interestaduais e de exportação, e ao Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) decidir sobre os incentivos que reduzissem o imposto abaixo da carga interestadual. Segundo, a ampliação de sua incidência para alcançar as dos impostos únicos federais – combustíveis, energia elétrica e minerais –, bem como serviços de comunicações e de transportes intermunicipais e interestaduais, de modo que os insumos mais estratégicos da economia passassem a ser tributados sobre o valor adicionado e não de modo cumulativo.

A Constituinte examinou, mas optou por não avançar mais em outras

16. A alíquota da Cofins aumentou de 0,5% (1988) para 2% (1990) e, posteriormente, para 3% (1999). Por sua vez, o IPMF foi criado em 1993 e cobrado até 1994. Em 1996, foi recriado como contribuição social – CPMF – e com alíquota de 0,25%; tendo sido prorrogada sucessivamente em 1997 (alíquota 0,20%), 1999 (0,38%) e 2002.

duas mudanças do ICMS: a adoção do chamado princípio de destino na repartição da receita interestadual e a incorporação dos demais serviços.

No primeiro caso, o projeto da Cretad chegou a ser defendido pelo constituinte José Serra, pressupondo que os ganhos decorrentes da incorporação dos impostos únicos poderiam financiar as perdas que seriam impostas aos Estados exportadores líquidos pela adoção do princípio de destino. A idéia foi totalmente descartada, logo no início dos trabalhos, justamente pelas bancadas das regiões mais pobres – as mais beneficiadas pela mudança na divisão interestadual da receita –, que preferiam ganhar com aumentos dos percentuais destinados aos fundos de participação.

Já a fusão do ISS (imposto municipal sobre serviços) com o ICMS chegou a ser aprovada na fase da comissão temática, prevendo que Municípios fossem compensados pela ampliação da cota-parte do ICMS (a partilha subia de 20% para 25%, além da expansão da base do imposto) e pela criação do imposto municipal sobre vendas a varejo de combustíveis. Porém, o temor de perdas para as capitais estaduais levou os constituintes a recuarem em relação à extinção do ISS, até porque os Estados não faziam qualquer esforço por tal ampliação de base. Surgia ainda um viés municipalista no Parlamento nacional, que manteve as medidas compensatórias sem que houvesse perdas – mais que isso, faltou apenas um voto em 280 para que o Plenário não elevasse a cota municipal do ICMS para 30%, o que provavelmente anteciparia a falência dos Estados mais ricos.

A reforma tributária de 1988 mais do que descentralizou a receita tributária: foi um movimento de *municipalização de receita*.¹⁷

Os Estados ganharam, e muito, poder de tributar, especialmente para administrar o maior e mais abrangente imposto sobre valor adicionado, experiência sem precedentes em outros países, porém, após aplicadas as repartições constitucionais de impostos, transferem um volume agregado de recursos para Municípios superior ao montante recebido da União e acabam com uma receita disponível inferior ao total arrecadado diretamente (Gráfico 3). E mesmo o potencial estadual para arrecadar acabou, ao longo da década de 1990, enfraquecido em termos relativos diante do aumento da capacidade federal de explorar as contribuições sociais – para não falar na crescente e predatória guerra fiscal em torno do ICMS, que mina internamente os esforços do conjunto da esfera estadual.

17. Para uma análise inicial da tendência municipalizadora da receita embutida na reforma tributária de 1988, inclusive com a mensuração dos ganhos e perdas por esfera de governo, veja-se Serra e Afonso (1991).

Os Municípios, por sua vez, fortalecidos tributária e fiscalmente se tornam crescentemente o pólo dinâmico da Federação, a ponto de assustarem os especialistas estrangeiros, que indagam até onde o federalismo brasileiro não caminha para se tornar cada vez mais uma forma peculiar de união de governos locais.¹⁸

As mudanças promovidas pela Constituição de 1988, como esperado, provocaram uma queda da participação do Governo Federal nos recursos tributários nacionais. Em 1988, essa esfera de governo detinha cerca de 71% da arrecadação direta e 62% da receita disponível. Em 2002, esses índices passaram para 69% e 58%, aproximadamente (Gráfico 3 e Tabela 2).¹⁹

O movimento de *municipalização da receita* também é evidenciado por meio da comparação dos anos de 1988 e 2002. Nesse período, enquanto a participação dos Estados na arrecadação direta praticamente não se alterou e na receita disponível chegou até a cair, a dos Municípios, nos dois casos, aumentou sensivelmente. Isso porque, além de contarem com um maior nível de repasses da União e dos Estados, também promoveram um significativo esforço pela melhoria da arrecadação própria (Gráfico 3 e Tabela 2).

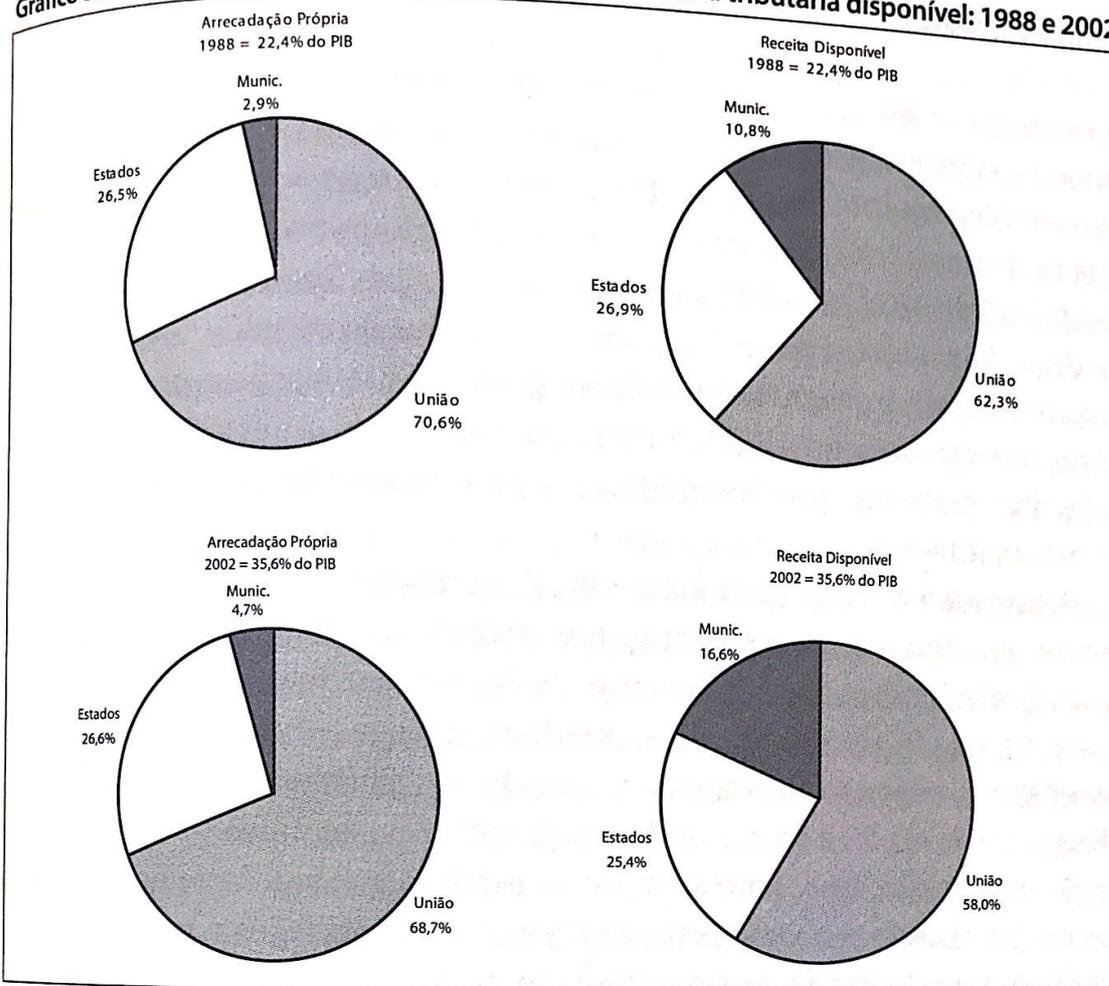
Em termos absolutos, as três esferas de governo obtiveram ganhos reais de recursos disponíveis, mas foi impressionante o aumento de receita municipal. Entre 1988 e 2002, a receita disponível dessa esfera de governo cresceu aproximadamente 224% – ou R\$ 55 bilhões. Um desempenho, em termos relativos, muito mais favorável que o dos Estados, cuja receita disponível praticamente dobrou (Tabela 2).

Recuperar as memórias da Constituinte importa para compreender as raízes da formação da estrutura tributária vigente, especialmente como, no Brasil, uma deliberação constitucional sobre reforma tributária acaba afetando, muito mais do que em outros países, o equilíbrio de forças da Federação – aliás, o deputado Francisco Dornelles afirma que o pacto federativo aqui está inscrito na Constituição sob a forma do capítulo do sistema tributário.

18. Essa questão foi proposta pelos organizadores, no Fundo Monetário Internacional (FMI), de seminário internacional sobre federalismo fiscal para os analistas da experiência brasileira: veja-se Afonso e Mello (2002).

19. O conceito de receita tributária disponível leva em consideração a arrecadação de tributos de competência própria de cada esfera de governo e as transferências constitucionais e legais de impostos. No caso da União, a receita disponível desconta os repasses efetuados em favor dos governos subnacionais. No caso dos Estados, são acrescidas as transferências recebidas da União e descontadas as efetuadas aos Municípios. Finalmente, a receita disponível municipal soma à arrecadação de tributos sua competência com repasses recebidos das demais esferas de governo.

Gráfico 3. Divisão federativa da arrecadação própria e receita tributária disponível: 1988 e 2002.



Fonte: Afonso et al. (1998a), com atualização dos dados para 2002.

Tabela 2. Desempenho da receita disponível por nível de Governo: 1988-2002

| Anos | R\$ bilhões de 2002 ¹ | | | % Total | | |
|-----------------------|----------------------------------|---------|------------|---------|---------|------------|
| | União | Estados | Municípios | União | Estados | Municípios |
| 1988 | 141,9 | 61,3 | 24,6 | 62,3 | 26,9 | 10,8 |
| 1989 | 154,6 | 63,3 | 35,3 | 61,1 | 25,0 | 13,9 |
| 1990 | 170,1 | 79,7 | 39,0 | 58,9 | 27,6 | 13,5 |
| 1991 | 139,7 | 75,8 | 40,2 | 54,6 | 29,6 | 15,7 |
| 1992 | 143,5 | 70,9 | 37,6 | 56,9 | 28,1 | 14,9 |
| 1993 | 157,7 | 72,0 | 43,1 | 57,8 | 26,4 | 15,8 |
| 1994 | 197,7 | 83,6 | 51,9 | 59,3 | 25,1 | 15,6 |
| 1995 | 192,9 | 93,4 | 57,0 | 56,2 | 27,2 | 16,6 |
| 1996 | 195,4 | 96,3 | 56,9 | 56,0 | 27,6 | 16,3 |
| 1997 | 205,7 | 101,2 | 59,0 | 56,2 | 27,7 | 16,1 |
| 1998 | 206,5 | 97,8 | 63,1 | 56,2 | 26,6 | 17,2 |
| 1999 | 225,8 | 103,0 | 67,3 | 57,0 | 26,0 | 17,0 |
| 2000 | 241,5 | 112,5 | 71,9 | 56,7 | 26,4 | 16,9 |
| 2001 | 258,6 | 117,0 | 75,3 | 57,4 | 25,9 | 16,7 |
| 2002 | 278,2 | 121,9 | 79,7 | 58,0 | 25,4 | 16,6 |
| Crescimento 2002-1988 | | | | | | |
| Em R\$ bilhões | 136,3 | 60,6 | 55,1 | | | |
| Em % | 96,0 | 98,9 | 223,9 | | | |

1) Valores atualizados pelo deflator implícito do PIB. Fonte: Afonso et al. (1998a), com atualização dos dados após 1997.

2.2. Pós-constituente: muita proposta, nenhuma conclusão

A movimentação em favor de nova reforma tributária começou poucos anos depois de promulgada a Constituição em outubro de 1988, mesmo sem que fossem plenamente regulamentadas, implementadas e experimentadas todas as disposições que compõem o capítulo tributário. Aliás, é curioso que até o final de 2003 não tenha sido aprovada uma reformulação completa do Código Tributário, cujo texto ainda é o mesmo de meados dos anos 1960. Não foi sequer apresentado um único projeto de lei para sua ampla modernização e atualização. Não faltaram, por outro lado, projetos estruturais de reforma, quase sempre materializados na forma de propostas de emendas constitucionais.

A primeira metade dos anos 1990 foi marcada por uma radical virada na pauta dos debates: se a Constituinte se dedicou quase exclusivamente às questões federativas, surgiu nos anos 1990 um foco exclusivo dos contribuintes, para não falar em radicalizar a redução de suas obrigações acessórias e sinalizando com o sonho da diminuição da carga tributária. O maior símbolo dessa tendência foi a proposta de criação do imposto único sobre movimentação financeira, que, como era de se esperar, ganhou forte adesão junto ao empresariado e mesmo setores da mídia, autoridades e parlamentares. Variações em torno da mesma utopia foram surgindo, se não para criar um único imposto, para limitar a meia dúzia o número de modalidades tributárias, destacando os impostos seletivos sobre insumos estratégicos, como combustíveis e energia, e sobre bens de consumo supérfluo, como bebidas, fumo e veículos.

Sem apoio de autoridades fazendárias federais e estaduais, tais projetos mirabolantes nunca foram longe no âmbito do Congresso Nacional, mas acabaram inspirando ou justificando alterações legislativas que serviam a um único e exclusivo fim – o aumento da carga tributária.

No âmbito federal, os simpatizantes do imposto único acabaram respaldando a criação do “imposto sobre cheques”, que seria o laboratório para uma posterior revolução tributária. A revolução não veio, e o tributo criado pela primeira vez em 1993 e na forma de imposto – o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF) – posteriormente foi rebatizado como contribuição provisória e recriado em 1996,²⁰ depois prorrogado em 1999²¹

20. Emenda Constitucional n. 12, de 15 de agosto de 1996.

21. Emenda Constitucional n. 21, de 18 de março de 1999.

e, mais uma vez, em 2002.²² Nesse processo, aumentou a vinculação de recursos (da saúde para atender também previdência e combate à pobreza), ao mesmo tempo em que diminuíram e quase desapareceram as críticas aos nefastos efeitos da cumulatividade levada a seu estágio máximo e com danos para a competitividade da produção interna.

Na prática, a CPMF – que foi o maior sucesso tributário do pós-Constituinte – refletiu a prioridade conferida pelas autoridades fazendárias à facilidade para arrecadar em detrimento da qualidade da tributação. O elevado potencial arrecadatório de um tributo incidente sobre praticamente todas as movimentações, aliado ao reduzido custo e esforço que se incorre para cobrá-lo, revela bem esse espírito. Pelas características do tributo, a sigla CPMF bem que poderia significar “Contribuição da Preguiça e Miopia Fiscal”.

No âmbito estadual, o ICMS também sofreu contínuas transformações à medida que avançaram os anos 1990 levando a autonomia recém-conquistada ao limite máximo, de modo que o excesso de liberdade para legislar e administrar o imposto acabou resultando em sua própria progressiva destruição. A guerra fiscal do ICMS foi o retrato mais bem acabado da falência desse imposto e das instituições fiscais. A pretexto de atrair novos empreendimentos e gerar emprego e renda no Estado, alguns governos começaram a dar incentivos ao arrepio da Constituição e da Lei Complementar n. 24, de 1975, concedendo créditos presumidos, aportes orçamentários ou empréstimos subsidiados. O que era uma prática isolada, com medidas pontuais, geralmente limitada às regiões menos desenvolvidas, ganhou outra dimensão com os grandes projetos de investimentos da indústria automobilística a partir de meados da década de 1990, de modo que tais concessões se tornaram prática generalizada, e também os governos estaduais das regiões mais desenvolvidas entraram firme na chamada guerra fiscal, ora para atrair novas plantas, ora para manter as já existentes, de modo que, na prática, diminuiu até mesmo o ímpeto redistributivo da riqueza econômica que adviria da guerra fiscal.

Se o acirramento da guerra fiscal impôs prejuízos financeiros para uns e perda de oportunidade para elevação de receita a outros Estados, as políticas locais de ICMS procuraram compensação acirrando a incidência sobre as demais bases. Em um primeiro momento, quando o governo do presidente Itamar Franco propôs uma reforma tributária, ao final de 1992, que pretendia subtrair ou dividir as bases nobres – combustíveis, energia elétrica

22. Emenda Constitucional n. 37, de 12 de junho de 2002.

e comunicações –, as autoridades estaduais reagiram não apenas mantendo exclusividade mas iniciando um movimento de aumento contínuo de alíquota sobre tais bens e serviços, a tal ponto que, até agosto de 2003, já representam perto de 40% de sua arrecadação nacional.

O mesmo sentido já vinha sendo observado na regulação exercida pelo Confaz, desde que a Constituição tinha lhe delegado amplos poderes regulatórios até a aprovação da lei complementar que regulamentasse o imposto. O órgão exagerou tanto na dose, especialmente no caso da substituição tributária e das exportações de produtos semi-elaborados (equiparando aço, celulose e alumínio aos produtos primários para efeito de incidência do imposto) que passou a sofrer derrotas crescentes na justiça, a ponto de ameaçar a receita.

A pacificação do ICMS só veio com a Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 – a chamada Lei Kandir²³: os Estados só apoiaram e participaram na elaboração do texto aprovado pelo Congresso porque sem tal lei continuariam sofrendo ações e derrotas judiciais expressivas, que já atingiam as exportações e a substituição tributária. Obviamente, evitavam reconhecer tal situação, pois isso enfraquecia seus pleitos por transferências federais compensatórias. Aliás, tais repasses têm funcionado mais como uma forma regular de aporte financeiro para Estados em que compensar perdas com as desonerações é só um pretexto político para o repasse, especialmente porque a própria Lei Kandir já foi modificada duas vezes²⁴ para mitigar os créditos pela aquisição de bens de capital e para rejeitar os créditos de bens de uso e consumo, sem contar a não-restituição dos créditos acumulados pelos exportadores, que era um problema concentrado em poucos Estados e que, com a desaceleração da economia e queda da arrecadação, acabou se tornando uma prática corrente.

23. Somente depois de mais de um século, em 1996, por meio da Lei Complementar n. 87 (a famosa "Lei Kandir"), foi rompida definitivamente a tradição estadual em tributar, direta ou indiretamente, as exportações e as aquisições de bens de capital com propósitos de investimentos. Não obstante a importância dessa medida para melhorar a qualidade do ICMS e para o próprio desenvolvimento do país, foi enorme a resistência dos Estados em torno da mesma. Sua implementação, em grande medida, só foi possível mediante a instituição por parte da União de um fundo de compensação – o chamado seguro-receita – com o objetivo de ressarcir os governos estaduais de eventuais perdas que pudessem incorrer.

24. Leis Complementares n. 102, de 11 de julho de 2000, e n. 115, de 26 de dezembro de 2002.

3. OS DOIS GOVERNOS FERNANDO HENRIQUE CARDOSO

3.1. *Das divergências internas até as externas – o projeto de 1995*

Tão logo tomou posse em 1995, Fernando Henrique Cardoso enviou ao Congresso um conjunto de propostas de emendas constitucionais que constituíam uma agenda de reformas, compreendendo desde a abertura externa e a desestatização, no campo da ordem econômica, até as Reformas de Estado, incluindo a previdenciária, a administrativa e a tributária. Essa foi das últimas a ter o projeto concluído, dadas as divergências entre os Ministérios da Fazenda e do Planejamento, em que o primeiro defendia mudanças mais abrangentes nas competências tributárias e o segundo preferia medidas pontuais e focadas nas desonerações de exportações e investimentos, tendo optado o presidente pela posição mais conservadora.

O cerne das diferenças entre Fazenda e Planejamento envolvia o ICMS estadual. A Receita Federal queria extinguir o ISS, alegando baixa exploração pelos Municípios, e lançou uma idéia absolutamente heterodoxa para dividir o ICMS em dois impostos e modernizar sua administração: os Estados taxariam apenas as operações internas, e a União tributaria as operações interestaduais. Sem vasos comunicantes entre os dois impostos, o ICMS deixaria de ser um imposto não-cumulativo, e, por isso, o projeto da Receita Federal não prosperou dentro do Governo Federal. Porém, é simbólico que essa proposta, do início de 1995, tenha passado a moldar a política das autoridades fazendárias federais até o momento: significa relevar para segundo plano, ou até mesmo abandonar, a idéia consensual no resto do mundo de que a tributação indireta deve privilegiar a incidência sobre o valor adicionado; aqui, a opção passou a ser arrecadar o máximo possível, não importa como, de quem e muito menos as conseqüências econômicas da forma de tributar; logo, em uma visão estritamente arrecadadora, a cumulatividade não incomoda ou se trata de um mal necessário ou secundário.

Uma curiosidade histórica é que no governo prosseguiu o debate interno no afã de aproximar as visões díspares sobre a reforma tributária, mesmo após concluído o texto do projeto a ser enviado pelo presidente ao Congresso. Daí, em uma tentativa de encontrar um meio-termo entre as proposições ousadas da Fazenda e as conservadoras do Planejamento, acabou se chegando ao chamado “modelo barquinho”, descrito em maior detalhe a seguir, para viabilizar a implementação do princípio de destino no ICMS – ou seja, a idéia de uma nova sistemática para taxação das transações interestaduais de modo que o

ICMS sobre a venda para outro Estado fosse cobrado no local da saída, com a mesma alíquota de uma operação interna, mas recolhido à União, e transposta sua receita ao Estado de destino, uma vez que seu contribuinte não teria crédito nas operações anteriores contra o Estado, mas apenas contra a União.²⁵

Embora o projeto fosse uma derivação da proposta original da Receita Federal do início de 1995, mas concebida como dois impostos distintos sobre a mesma base, em todas as operações, o Ministério da Fazenda continuou reticente em relação a ele. Mas, do lado do Congresso, o relator designado para a Comissão Especial da Câmara dos Deputados encarregada de examinar a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) do Poder Executivo Federal que trata da reforma tributária (PEC n. 175, de 1995),²⁶ deputado Mussa Demes, não só acolheu seus princípios como avançou no detalhamento das medidas, inclusive promovendo uma reforma mais profunda no ICMS e adotando o chamado "modelo barquinho" para viabilizar a implementação do princípio de destino.

A tramitação legislativa da proposta de 1995 não avançou, pois o Governo Federal optara, em um primeiro momento, por implementar as mudanças por meio da legislação infraconstitucional, como foi o caso da chamada Lei Kandir. Em um segundo momento, a partir de 1998, o Ministério da Fazenda retomou a dianteira do processo e decidiu mudar radicalmente a nova diretriz do Governo Federal em relação à reforma tributária de modo a defender uma reforma profunda e ousada, inclusive mudando sensivelmente as competências de cada governo, a ponto de se defender até mesmo a transformação do ICMS em imposto exclusivo da competência federal (como nos demais países) em troca de se manter apenas um imposto seletivo com os Estados e aumentar as transferências federais em seu favor. Sempre em caráter informal (uma vez que o projeto oficial continuava sendo o de 1995), sucederam-se inúmeras versões de projetos ou emendas, sempre rejeitados pelo relator, mas serviram ao menos para dar novo alento aos trabalhos da comissão especial, que entendia que agora o Governo Federal queria mesmo aprovar uma reforma do sistema tributário.²⁷

25. Veja-se detalhamento da proposta em Varsano (1995).

26. Os trabalhos da Comissão foram coordenados pelos seguintes deputados federais: Germano Rigotto (presidente), Antônio Kandir, Antônio Palocci e Romel Anízio (vice-presidentes) e Mussa Demes (relator).

27. Veja-se *Biblioteca Virtual* do tema disponível na página eletrônica do BNDES, no link especializado do Banco Federativo <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>, bem como o link específico para páginas eletrônicas do Ministério da Fazenda e para a Câmara dos Deputados, onde se pode pesquisar a íntegra dos diferentes projetos e emendas de reforma tributária.

3.2. O Substitutivo Mussa Demes de 2000

Após decorridos cinco anos de debate, em março de 2000, a Comissão Especial encerrou seus trabalhos entregando ao presidente da Câmara o Substitutivo à Proposta por ela aprovado.²⁸

O cerne dos debates que antecederam e motivaram o chamado Substitutivo Mussa Demes consistiu em encontrar caminhos para, simultaneamente: i) substituir os gravames cumulativos e a multiplicidade de incidências por uma ou poucas incidências, com ampla abrangência sobre o valor adicionado na produção e circulação de mercadorias destinadas ao consumo final e com legislação uniforme no território nacional; e ii) respeitar a tradição de atribuir competência às unidades subnacionais para cobrar autonomamente seus respectivos tributos.

A questão é que atingir simultaneamente esses objetivos não é trivial, pois: como é possível promover a unificação de tributos cobrados concorrentemente por mais de uma esfera de governo sem rever a referida tradição, em particular sem rever a autonomia estadual para legislar sobre o principal tributo nacional? Disso decorre uma outra questão: como fazer a revisão se a própria tradição é subjacente a uma estrutura federativa concebida de acordo com uma lógica que sempre aproveita estruturas herdadas do passado e não é marcada por cooperação entre as partes?

Basicamente, existem duas soluções tradicionalmente apresentadas na literatura de finanças públicas para lidar com as dificuldades presentes na distribuição de competências de tributos sobre o consumo em contextos federativos: a instituição de um único IVA na esfera federal, com partilha de receita com as unidades subnacionais (o IVA centralizado), e a atribuição de um IVV a essas esferas de governo.²⁹

28. Foi entregue também ao presidente da Câmara um projeto alternativo, elaborado pelo relator e não votado na Comissão, originário de discussões em que se buscava um acordo, ao fim não concretizado, por meio de uma comissão tripartite formada por representantes dos membros da Comissão e dos governos federal e estaduais, para uma proposta consensual. O texto alternativo estava mais próximo de um acordo entre parlamentares e as secretarias de Fazenda estaduais do que o pretendido pelas autoridades fazendárias federais.

29. Trata-se de soluções tradicionais porque se considera inadequado atribuir competência às unidades subnacionais para cobrar seus próprios IVAs, especialmente diante das dificuldades em adotar o princípio do destino nas transações interestaduais. Nas palavras de McLure (1998, p. 666-667): *"For administrative reasons, it is not appropriate to assign the value added tax (VAT) to subnational governments or to allocate revenues from it (or a portion thereof) to such governments on a derivation basis [...] The basic problem concerns interstate trade. International trade is almost universally handled by levying the VAT on imports and applying a zero-rate to exports (which implies refunding tax collected before the export stage). Because of these border tax adjustments (BTAs), imports are*

No caso do IVA centralizado, evitam-se problemas de coordenação e aumenta-se a simplicidade administrativa para o fisco e os contribuintes, pois a centralização se traduz em uma única legislação a ser interpretada, uma única declaração, uma única fiscalização e controle etc. Além disso, não é preciso trazer para o âmbito das trocas interestaduais a discussão do princípio mais adequado – se da origem ou do destino – para alocar a receita oriunda dessas transações.

Tal como no caso das trocas internacionais, a adoção do princípio do destino no comércio local também é recomendável quando se tem por meta que as distintas práticas tributárias subnacionais não sejam exportadas de uma jurisdição para outra. A questão é que sua operacionalização em contextos em que não existem fronteiras fiscais se apresenta como um problema maiúsculo.³⁰ A instituição de um único IVA na esfera federal, com partilha de receita com as unidades subnacionais, permite lidar com a questão de forma virtuosa, simplesmente porque não é atribuída competência a tais unidades para cobrar seus próprios IVAs.

O problema é que na centralização do IVA na esfera federal também residem as principais desvantagens do modelo: primeiro, mesmo que os recursos transferidos possam ser utilizados livremente pelos governos subnacionais e ainda que estes tenham poder para, coletivamente, negociar junto ao Governo Federal um aumento de sua participação na receita do imposto, tais instâncias não têm autonomia para ajustar, individualmente, sua necessidade de recursos por meio da variação de alíquotas; e, segundo, caso se tenha como meta que a partilha seja semelhante a uma situação na qual as unidades locais tivessem arrecadado seus tributos, é fundamental encontrar um índice que efetue adequadamente a distribuição horizontal da receita. Esses fatores são considerados desvantagens porque o modelo somente pode ser aplicado em países que possuem características muito peculiares, como é o caso da Alemanha. Seu sucesso depende de que as relações federativas do país que o adote tenham um caráter marcadamente cooperativo

taxed and exports are not. This system is called the destination principle, to distinguish it from the origin principle, under which imports are not taxed at the border (but tax is collected on value added after the import stage) and tax on exports is not rebated [...]. To implement the destination principle, it has generally been thought necessary to have fiscal border controls. This is not a major issue where international trade is concerned, because border controls exist for other reasons, including the collection of import duties. But border controls are problematical in the case of trade between states, since they impede the free flow of goods."

30. Para maiores detalhes acerca dos arranjos, usualmente apresentados na literatura de finanças públicas, de operacionalização do princípio do destino, veja-se Araújo (1999).

e da existência de um certo grau de homogeneidade socioeconômica entre as unidades subnacionais.³¹

A cooperação vertical (entre os distintos níveis de governo) é fundamental para que exista confiança entre as partes envolvidas na partilha, enquanto a cooperação horizontal (entre as unidades que compõem uma mesma esfera de governo) é importante para facilitar a própria distribuição da receita, pois não é possível, por meio de um índice – de uma fórmula –, dar conta de variados e divergentes interesses. O êxito da solução requer que o conceito tradicional de autonomia fiscal subnacional – acesso a uma fonte de recursos próprios de forma direta, por meio da cobrança de seus respectivos tributos, com capacidade para fixar alíquotas – seja reavaliado. Os níveis subnacionais de governo precisam aceitar o fato de que, muito mais importante do que ter poder para influenciar individualmente as decisões que lhes afetam diretamente, somente coletivamente podem obter muita força para fazê-lo.

Na ausência de um certo grau de homogeneidade socioeconômica entre os governos subnacionais, é muito difícil estabelecer as condições anteriores e definir um índice que efetue a distribuição horizontal de receita segundo critérios previamente acordados.

Sem a presença desses requisitos, a solução não se mostra factível porque, de um lado, a tentativa de atender a demandas distintas e conflitantes pode conduzir à adoção de regras que tornem o modelo extremamente complexo e, de outro, o fracasso dessa tentativa pode desequilibrar as relações federativas, criando um sério problema de natureza econômica e política expresso em contínuas e renovadas disputas em torno de um fundo público.

Para compensar esses desequilíbrios, é possível que o Governo Federal tenha de transferir um considerável montante de recursos às unidades subnacionais, o que poderia induzi-lo a adotar medidas que terminassem por piorar a qualidade do sistema tributário ou por aumentar seu déficit fiscal. Alternativamente, em troca da centralização da tributação do consumo nas mãos do Governo Federal, poderia ser atribuída às outras esferas de governo a competência legislativa (ainda que não exclusiva) sobre outras bases de tributação – como, por exemplo, a renda. Tanto isso pode não ser possível, em função de ser reduzida essa base, como não existem garantias prévias de que os referidos desequilíbrios sejam solucionados. Além disso, tal alterna-

31. Não é demais lembrar que a incorporação dos Estados da antiga Alemanha Oriental, ao diminuir a homogeneidade até então verificada, poderia ter problematizado o sistema de partilha do país se o Governo Federal, pelo aumento da repartição vertical dos recursos, não tivesse dividido com os Estados de maior capacidade fiscal o ônus da unificação.

tiva pode gerar problemas de coordenação interna que não se restringem à tributação do consumo. Esses são os riscos de implementar um modelo de IVA centralizado no Brasil, pois a não-verificação dos referidos requisitos, além de dificultar a própria negociação de sua adoção, poderia se mostrar contraditória aos limites internos da reforma.

A atribuição de um IVV às esferas subnacionais, concorrente de um IVA ou de um IVV federal, em si mesma, não garante que haverá harmonização entre as práticas tributárias internas. Por outro lado, uma vez que facilita a operacionalização do princípio do destino,³² permite conferir um certo grau de autonomia aos governos locais para cobrar seus próprios tributos. O problema é que, ainda que por motivos distintos dos presentes no modelo anterior, essa solução também só pode ser aplicada com êxito em circunstâncias muito específicas.

Se a cobrança do IVV em estágio único, por um lado, interessaria a uma esfera subnacional por exigir reduzidos ajustamentos de fronteira para que fosse recolhido no local onde a mercadoria é consumida e ainda por permitir, dentro de estreitos limites, a variação de alíquotas, por outro, é extremamente desvantajosa, porque ampliaria o escopo para sonegação e, em comparação com um IVA, é menor sua neutralidade para tributar apenas os gastos finais dos agentes econômicos.³³

Dado que a base imponível de um IVV é mais estreita que a de um IVA, caso o IVV fosse instituído no Brasil com o objetivo de garantir a cada um dos Estados a mesma arrecadação do ICMS, seria inevitável a majoração das alíquotas, mesmo porque, em larga medida, o comércio interestadual deixaria de ser tributado. Entretanto, quanto maiores as alíquotas, maiores os estímulos à sonegação, especialmente se são adotados mecanismos de diferenciação entre as aquisições destinadas ao consumo final e com propósitos produtivos e comerciais. O problema é que, diferentemente dos Estados Unidos – cujos Estados têm competência para cobrar IVVs e cujas vendas no varejo são concentradas em poucos estabelecimentos que apresentam um bom nível de organização –, no Brasil, a rede de comercialização de mercadorias é bem heterogênea quanto a seu grau de desenvolvimento e bastante

32. Analogamente às transações internacionais, as interestaduais são preponderantemente de natureza intermediária e, dado que os varejistas normalmente realizam transações finais, o princípio do destino estaria automaticamente garantido.

33. Embora os varejistas realizem majoritariamente vendas aos consumidores finais, existe a hipótese de que as efetuem com propósitos produtivos e/ou comerciais. Se essas transações não são diferenciadas de modo que apenas as primeiras sejam tributadas, alguma cumulatividade não pode ser evitada.

fragmentada, dificultando a fiscalização. Assim, como evitar a sonegação? Adicionalmente, quando se leva em consideração que as disparidades regionais observadas no país implicam uma distribuição estadual da receita do ICMS também desigual, não apenas as alíquotas seriam majoradas como seriam razoavelmente divergentes. Nessa circunstância, as dificuldades impostas pelo comércio fronteiriço com consumidores finais seriam ampliadas, bem como as distorções provocadas pela tributação de insumos produtivos não submetidos a mecanismos de diferenciação. Tais dificuldades são exacerbadas se, paralelamente, também se leva em consideração que as administrações tributárias subnacionais contam com graus distintos de eficiência, indicando que a fiscalização poderia ser mais permissiva em uma jurisdição que em outra. Caso as distâncias geográficas e os custos de transporte de mercadorias não pudessem, pelo menos em parte, contorná-las, a saída seria a harmonização das alíquotas, o que, por seu turno, é um grande foco de resistência.

Para lidar com as questões até aqui mencionadas e as dificuldades em implementar os modelos tradicionais de tributação das vendas no Brasil, a saída aprovada pela Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados foi a proposição de um IVA dual, isto é, um IVA estadual e um IVA federal, que, por meio da instituição de regras gerais de política e gestão, possuem suas normatizações e seus procedimentos administrativos amplamente harmonizados. Essa solução, em essência, está alicerçada nas mesmas bases do projeto original do Executivo Federal enviado ao Congresso em 1995 e que, no campo da formulação e do debate técnico, foi objeto de reflexões e aperfeiçoamentos por um grupo de especialistas do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) e do BNDES.³⁴

Em um modelo de IVA dual é possível superar problemas aparentemente sem solução nos contextos federativos: a contradição entre coordenação e autonomia e a dificuldade em operacionalizar o princípio do destino sem aumentar os riscos de evasão e/ou agregar complexidade ao sistema.³⁵ Não se trata de um modelo de partilha de receita, em que as unidades subna-

34. Veja-se, cronologicamente, Varsano (1995); Afonso, Rezende e Varsano (1998) e Varsano (1999).
35. O próprio McLure (2000, p. 9), que considerava inadequada a atribuição de competência aos governos subnacionais para cobrar seus próprios IVAs, ao tomar conhecimento do modelo proposto no Brasil, que ele denomina CVAT (*"compensating VAT" on interstate sales*), defende um IVA dual como uma excelente alternativa para a distribuição de competências tributárias em contextos federativos: *"I believe that implementation of the CVAT would be feasible in any LDCs (less developed countries) or CIT (countries in transition from socialism) that can implement a national VAT. If so, second-tier governments could be fiscally autonomous, as well as fiscally viable. It is hard to overstate the impor-*

cionais não têm autonomia para arrecadar e administrar seus respectivos tributos. Tampouco é um modelo de competências concorrentes, no qual as características básicas de cada imposto são definidas de maneira independente pelos governos federal e estadual, e, posteriormente, a criação de determinadas normas podem ou não assegurar bom nível de coordenação entre os mesmos. Sob a égide de um IVA dual, cada uma das esferas de governo cobra separadamente seus respectivos IVAs, com características que foram decididas conjuntamente, atendem às condições previamente estipuladas e são aplicadas de maneira uniforme em todo o território nacional.

No projeto da Comissão Especial de Reforma Tributária foi proposta a substituição do ICMS, IPI, ISS, Cofins, PIS-Pasep, CPMF e Salário-Educação³⁶ pelo IVA dual. Sobre uma base de cálculo comum, mais ampla do que a do ICMS, em função da incorporação dos serviços finais, são cobrados o IVA estadual – cuja alíquota média deve corresponder à atual arrecadação do ICMS – e o IVA federal – cuja alíquota média deve produzir aproximadamente o mesmo montante de recursos que os tributos de sua competência que foram extintos.

Na cobrança do IVA dual é estabelecido um conjunto de alíquotas – uma básica (padrão) e outras que variam em torno desse patamar conforme a essencialidade das mercadorias. Sobre tal conjunto são determinados pares de alíquotas, uma federal e outra estadual, devendo a primeira ser sempre inferior à última. Assim, por exemplo, se a alíquota padrão estadual é de 15%, a federal poderia ser de 4% e, se fosse adotada uma alíquota estadual reduzida de 8%, a federal poderia ser de 2%. Por definição, as alíquotas federais são uniformes em todo o território nacional, e nas transações interestaduais é estipulado que as dos Estados também o sejam.

A autonomia estadual é mantida porque nas transações intra-estaduais pode ser aplicado um percentual de variação sobre o conjunto de alíquotas estipulado, isto é, permite-se a utilização de uma banda em torno da qual é possível a elevação ou a diminuição das alíquotas estaduais. Ainda de acordo com o exemplo anterior, se por hipótese fosse instituída uma banda de 20%,

tance of that simple statement for the devolution of taxing power – and thus political power [...]. I also believe that a switch from the present system of state retail sales taxes to a state VAT/CVAT system could facilitate solutions to the three problems of the state RSTs [...] by allowing essentially uniform destination-based taxation of only consumer spending: elimination of tax on business inputs, taxation of services, and taxation of remote commerce.”

36. A base de incidência do Salário-Educação é a folha de salários. Embora sua participação na receita tributária oriunda da exploração dessa base seja relativamente pequena, sua substituição foi considerada uma medida importante à adequação do sistema doméstico à nova realidade internacional, conforme mencionado, não requer que sejam apenas tomadas medidas com relação à tributação das vendas.

a alíquota padrão, de 15%, poderia ser fixada entre 12% e 18%. Estabelecidos esses critérios, o princípio do destino no mercado interno, nas operações entre contribuintes, seria operacionalizado da seguinte forma:

- i) na saída de uma mercadoria para outra unidade, a alíquota estadual seria zerada, o Estado de origem nada cobraria sobre o valor adicionado na fabricação da mercadoria exportada e creditaria ao contribuinte o IVA recolhido na aquisição de seus insumos;
- ii) a alíquota federal seria automaticamente acrescida da alíquota estadual, ou seja, ambas seriam somadas e o contribuinte, ao invés de pagar a parcela estadual do IVA a sua respectiva jurisdição, efetuaría o pagamento total à União;
- iii) no momento em que a mercadoria ingressasse na unidade importadora e fosse revendida ou incorporada como insumo em outro produto, o contribuinte dessa localidade teria um débito com a União somente do valor da alíquota federal e um crédito referente à soma das parcelas federal e estadual; na hipótese de que esse crédito seja superior ao débito, o montante teria de ser devolvido ou aproveitado em outra transação; e
- iv) também nesse momento o contribuinte teria um débito com o Estado importador, mas não teria nenhum crédito, pois o Estado de origem nada teria recolhido nessa transação.

Nessa sistemática, a União apenas transporta o IVA estadual de uma unidade para outra, por meio da cobrança de seu próprio imposto. Assim, simultaneamente, seriam evitados os riscos de evasão fiscal decorrentes da aplicação de uma alíquota zero às trocas interestaduais e seria permitido que a jurisdição de destino se apropriasse integralmente do IVA relativo a suas compras provenientes de outros Estados.

Uma alternativa à operacionalização do princípio do destino no âmbito do IVA dual foi sugerida pelo relator, deputado Mussa Deme, ao término dos trabalhos da Comissão Especial, em março de 2000, e encaminhada ao Plenário em caráter informal (porque, pelo regimento da Câmara, não poderia mais ser apresentada e votada na Comissão Especial). Tal proposta ficou conhecida como *emenda aglutinativa* e foi apresentada após as discussões no âmbito de uma comissão tripartite, entre parlamentares e autoridades fazendárias federais e estaduais, que se reuniu no fim de 1999.

Uma das motivações da formulação da alternativa à operacionalização do princípio do destino foram as críticas ao projeto da Comissão Especial

feitas pelo Ministério da Fazenda, cuja principal objeção ao mecanismo de IVA dual adotado originalmente pelo relator é que poderia gerar forte acúmulo de créditos contra a União.

As soluções apresentadas na emenda aglutinativa envolveram duas grandes mudanças. Em primeiro lugar, a não-inclusão das contribuições sociais (Cofins, PIS-Pasep e Salário-Educação) no conjunto de receitas a serem substituídas por parcela do novo e amplo IVA – e sim sua transformação em uma contribuição social não-cumulativa, à parte do imposto. Em segundo lugar, a adoção de dois procedimentos para a alocação do IVA estadual relativamente às operações entre jurisdições, visando à plena aplicação do princípio do destino.

Os IVAs federal e estadual devem substituir, respectivamente, as receitas do IPI e do ICMS mais ISS. O conceito de IVA dual é mantido pela determinação de que o IVA federal tenha necessariamente os mesmos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes que o IVA estadual, e de que o último tenha legislação uniforme em todo o território nacional.

Dependendo da natureza da transação interestadual, a lei complementar poderá determinar que o princípio do destino seja operacionalizado por meio do mecanismo descrito anteriormente ou por meio de um segundo expediente, qual seja: o IVA seria recolhido no Estado de origem, remetido a um fundo e, posteriormente, distribuído aos Estados com déficit no balanço interestadual. Para o sucesso desse arranjo, também é fundamental a existência de um IVA dual, porque, como as informações fornecidas pelos Estados exportadores raramente coincidem com as dos importadores, os pagamentos referentes ao IVA federal são fundamentais para averiguar a validade das estatísticas de comércio interestadual e encontrar um índice de distribuição de receita.³⁷

37. Conforme destaca o relator, deputado Mussa Demes, na justificativa da proposta informal (veja-se Câmara dos Deputados, 2000b, p. 23): “O ICMS (ou IVA) da proposta informal manteve os princípios do ICMS do Substitutivo. Apenas deixou de ser um imposto compartilhado entre a União e os Estados e Distrito Federal, para se tornar um imposto de dupla competência, com as mesmas principais características (fato gerador, base de cálculo, contribuintes, não-cumulatividade, imunidade nas exportações e outras). O Ministério da Fazenda concordou que o ICMS federal não incida sobre energia elétrica, serviços de telecomunicações, petróleo e seus derivados, combustíveis e minerais do país. Na tributação interna, essa tributação é hoje uma exclusividade dos Estados, embora a União possa cobrar contribuições, o que a proposta informal também permite. Para evitar a guerra fiscal entre os Estados, através da utilização do ICMS, a proposta informal mantém a sistemática do Substitutivo (que neste é única) de zerar as alíquotas interestaduais, mas acrescenta, por sugestão dos Estados, a possibilidade de criação de um fundo que servirá para compensar os contribuintes que atualmente usufruem de benefícios fiscais. As duas sistemáticas podem ser utilizadas alternativamente ou em conjunto (com mercadorias e serviços diferentes), de acordo com o que dispuser a lei complementar.”

Cabe ressaltar que, embora a constituição da comissão tripartite e a formulação de um texto alternativo tivessem por objetivo, acima de tudo, resolver as críticas do Ministério da Fazenda ao projeto aprovado pela Comissão Especial da Câmara, a emenda aglutinativa, segundo o próprio relator, refletiu muito mais as negociações e uma tentativa de acordo com os Estados (tendo a guerra fiscal do ICMS como cerne das mudanças) do que aproximações com as posições daquele órgão federal.³⁸

Retomando à análise do projeto aprovado pela Comissão Especial, vale mencionar a questão municipal. Em troca da extinção do ISS, foi instituída a competência para a cobrança de um IVV sobre as vendas de mercadorias no varejo e serviços listados em lei. Mesmo sendo o IVV um tributo de qualidade inferior ao IVA, sem dúvida é melhor do que um tributo cumulativo, como é o caso do ISS. Além disso, essa foi a única saída encontrada para facilitar a negociação da extinção do ISS junto aos Municípios.

Os problemas relativos ao recolhimento do IVV podem ser minimizados na esfera municipal porque as administrações locais têm uma estrutura de fiscalização mais adequada para atuação junto ao comércio varejista por já possuírem cadastros e procedimentos em função da emissão da taxa de alvará. Além disso, podem atuar em convênio com as Secretarias de Fazenda federal e estaduais quando da cobrança de suas respectivas parcelas do IVA sobre o comércio final. Outra vantagem da atribuição de um IVV aos Municípios, que não se verifica no caso dos Estados, é ser menos problemática a determinação de uma lei nacional definindo as características básicas do imposto e uma alíquota uniforme em todo o país.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A estrutura de arrecadação do sistema tributário nacional, vigente até a data de conclusão deste artigo, foi delineada, em grande medida, na reforma re-

38. Segundo a justificativa do relator à emenda aglutinativa (veja-se Câmara dos Deputados, 2000b, p. 22): "O principal ponto da oposição do Ministério da Fazenda à proposta informal encontra-se na área das contribuições. O Ministério da Fazenda não admite, por receio de queda de arrecadação, a transformação do PIS e da Cofins em contribuição não-cumulativa. Ora, a não-cumulatividade dos tributos sobre a produção e o consumo foi sempre defendida por todos os membros da Comissão Especial, como forma de desonerar a produção e a exportação, de elevar o ônus relativo à tributação dos produtos importados ao nível da tributação dos produtos nacionais e de tornar transparente a tributação de mercadorias e serviços. Acrescente-se que a calibragem correta das alíquotas pode igualar a receita das contribuições não-cumulativas às das contribuições atuais. A Comissão Especial não insistiria nessa alteração se nela vislumbrasse a mínima possibilidade de reduzir a receita da União."

alizada no final da década de 1960. Desde então, passando pelas alterações introduzidas pela Constituição de 1988, foram sendo feitas diversas modificações na legislação, que, embora não mudassem profundamente tal estrutura, paulatinamente foram comprometendo a qualidade da tributação brasileira.

Desde o início dos anos 1990, discute-se a necessidade de uma reforma tributária. Foram as profundas transformações ocorridas no plano externo que deram um novo impulso às discussões. Embora já houvesse reconhecimento de que determinadas características da tributação no Brasil eram contraditórias com um sistema tributário considerado de boa qualidade, foi sua inadequação à nova realidade internacional que motivou e generalizou na sociedade a reivindicação por uma reforma tributária. Formou-se um relativo consenso de que o sistema era extremamente prejudicial à participação da economia brasileira nos fluxos financeiros globais e, em particular, de produtos e de investimentos diretos. Cresceu o entendimento em torno da urgência de evitar que a competitividade do setor produtivo nacional fosse afetada por motivos essencialmente tributários e que, para tanto, seria imprescindível eliminar entraves à promoção da harmonização internacional das regras domésticas de tributação.

As considerações anteriores suscitam uma importante questão. Uma vez que os fatores de ordem externa apenas exacerbaram os defeitos que a tributação brasileira foi adquirindo ao longo do tempo, a não-realização, até o término deste artigo, de uma reforma de peso que visasse a corrigi-los não se deve a seu desconhecimento, mas sim aos obstáculos impostos por fatores de ordem interna.

O grande dilema enfrentado na formulação de um projeto de reforma tributária tem sido o seguinte: por um lado, o novo contexto mundial torna consensual e urgente a realização da reforma quando se tem por meta uma inserção internacional bem-sucedida e, por outro, a existência de determinados limites internos tornam o processo complexo e retardam sua implementação. Há, portanto, consenso quanto à necessidade de reforma, mas não quanto aos caminhos para promovê-la. À medida que o debate avança, o grande desafio consiste em encontrar um caminho que, simultaneamente, corrija os defeitos do sistema tributário nacional, seja capaz de adequá-lo aos requisitos externos (comentados na primeira seção) e respeite os limites internos (tratados a seguir).

A despeito da reestruturação recente pela qual vem passando o Estado brasileiro, há fortes resistências no setor público em implementar mudanças que possam diminuir a carga tributária. Os encargos da dívida pública, a exis-

tência de uma demanda reprimida por gastos, notadamente nas áreas sociais, e a urgência de investimentos, tanto para repor a infra-estrutura desgastada pela falta de conservação como para evitar que a precariedade da provisão de serviços públicos essenciais venha a ser um impedimento à retomada sustentada do crescimento, tornam a receita tributária inflexível à queda.

Uma primeira limitação é, portanto, que a reforma não afete as metas programadas de resultados fiscais primários. Não se trata de garantir aos cofres públicos um determinado volume de recursos sem que a natureza e a qualidade do gasto sejam reavaliadas, mas que, em função de uma situação fiscal débil, conjugada com enormes carências sociais, é necessário não comprometer a capacidade de financiamento do setor público para que a reforma obtenha êxito.

O Brasil é uma Federação composta por três níveis de governo político e administrativamente independentes – União, Estados e Municípios –, que exercem de forma suplementar ou concorrente determinadas funções públicas. Isso significa que o requisito anterior deve ser considerado com relação a cada uma das esferas de governo, e para tanto uma segunda limitação é que a reforma não provoque mudanças significativas na magnitude e na distribuição dos recursos à disposição de cada ente federado.

O federalismo fiscal brasileiro, especificamente no tocante à distribuição de competências tributárias entre os três níveis de governo, tem se caracterizado historicamente por uma certa liberdade com que estes costumam acessar fontes próprias de receita tributária. Ainda que as transferências intergovernamentais cumpram um importante papel no financiamento das esferas subnacionais, desde que o país se converteu em uma Federação o sistema tributário nacional caracteriza-se pela atribuição de competência aos Estados e Municípios para cobrar seus respectivos tributos e autonomia para legislar sobre os mesmos. Tal característica, aliada à tendência mundial em direção à descentralização de encargos, faz com que uma terceira limitação da reforma seja o fato de que a autonomia das unidades subnacionais para legislar em matéria tributária deve ser respeitada.

A autonomia, por outro lado, não deve comprometer os interesses maiores da nação. A atribuição de poderes tributários às instâncias subnacionais não pode se traduzir em distintos territórios fiscais dentro de um mesmo país, caso se tenha como meta que a alocação privada de recursos e a distribuição geográfica dos fluxos financeiros, produtivos e comerciais não sejam distorcidas por motivos tributários. Nos contextos federativos, a harmonização tributária é, antes de tudo, uma questão de ordem interna. Portanto,

uma quarta limitação da reforma reside no fato de que é preciso conjugar a autonomia de cada ente federado com a necessária coordenação (vertical e horizontal) de suas respectivas práticas tributárias.

Para sustentar por longo tempo a carga tributária em patamar igual ou mais elevado que o atual, a quinta limitação está na exigência de que a reforma a ser empreendida tenha o objetivo de assegurar que tal nível de tributação seja suportável. Para tanto, não basta tentar minimizar o efeito perverso da tributação sobre o setor produtivo, é fundamental buscar a melhor distribuição possível da carga tributária entre contribuintes, o que inclui vigoroso combate à sonegação, o que só será possível caso se invista no aprimoramento das administrações fazendárias e na simplificação do sistema de arrecadação. A existência de sonegação obriga a utilização de alíquotas nominais de imposto excessivamente altas que estimulam mais sonegação, o que, por seu turno, requer aumentos de alíquotas para garantir o nível de arrecadação, fechando o círculo vicioso da injustiça fiscal: contribuintes que cumprem rigorosamente suas obrigações competem em desvantagem com sonegadores e são cada vez mais prejudicados por novos aumentos de alíquotas.

Em resumo, aperfeiçoar o sistema tributário brasileiro e adequá-lo à nova realidade internacional devem ser os princípios norteadores da reforma. A questão é que, para ser factível, a reforma deve respeitar os estreitos limites colocados por determinados condicionantes internos. No âmbito do setor público, a curto prazo, a reforma não deve comprometer seu ajuste fiscal e, a médio e longo prazo, deve possibilitar o estabelecimento de um regime fiscal responsável. Isso, de um lado, implica a manutenção do atual nível de arrecadação e, de outro, requer a preservação do equilíbrio federativo sem prejuízo das referidas metas. No âmbito do setor privado, a aceitação de um novo pacto tributário, além de exigir que os contribuintes acreditem que as mudanças propostas corrigirão impactos negativos sobre o setor produtivo, na prática necessita de que os mesmos não sofram tratamento tributário diferenciado em virtude do acesso também diferenciado às oportunidades de sonegação.

São estes os condicionantes que devem nortear uma autêntica reforma tributária. Resta saber se Governo Federal, governos estaduais e municipais, e a última instância decisória, o Congresso Nacional, estão interessados e/ou em condições de enfrentar o desafio de buscar soluções corajosas para problemas grandes e complexos. A tentativa de promover uma reforma que não leve em consideração e/ou não consiga lidar com esses condicionantes condena o sistema tributário nacional a ser alvo de críticas antes mes-

mo que as mudanças pretendidas para corrigir suas mazelas tenham sido completamente implementadas. A resultante de um conjunto de mudanças pontuais, que não tenha sido capaz de lidar com as distintas e divergentes dimensões em que os referidos condicionantes se apresentam, é a demanda por uma nova reforma tributária.

No início de 2003, o governo recém-empossado propôs um novo projeto de emenda constitucional para reformar o sistema tributário nacional. Embora o diagnóstico acerca dos problemas a serem enfrentados tenha vários pontos em comum com aquele que norteou a formulação do Substitutivo Mussa Demes, ficou claro, desde o início, que a proposta de reforma era menos abrangente.³⁹ Quase no final do ano, quando a PEC chegou ao Senado, tornou-se evidente que o Governo Federal misturou ajuste fiscal com reestruturação do sistema tributário nacional e que precisava mais, e urgentemente, do primeiro. Cresceu a idéia de processo e de aprovação e implementação em etapas, sendo que a final teria uma mudança verdadeiramente estrutural do modelo atual – cujo traço marcante seria a criação de um “Super IVA”.

As discussões da proposta ainda estão em andamento, e se, de fato, existe o anseio pela promoção de uma mudança estrutural em um momento futuro, mais do que nunca é oportuno recuperar o debate da PEC n. 175 e da votação da chamada Emenda Mussa, em que reconhecidamente se tinha proposto uma reforma mais estrutural do que a sugerida pelo governo do presidente Luiz Inácio Lula da Silva. Ainda que o projeto não tenha prosperado, conhecer detalhes da proposta pode subsidiar o debate recente, especialmente para ver quais pontos emperraram, na época, o avanço daquela emenda, de modo a afastar os mesmos obstáculos e conseguir, finalmente, uma reforma abrangente do sistema.

Não é demais lembrar que muito já mudou nos últimos anos, via legislação infraconstitucional, como a alteração do PIS.⁴⁰ A nova legislação, criada no final de 2002, e posta em prática em 2003, com o intuito de tornar a contribuição não-cumulativa, revelou que o temor de perda de receita decorrente de mudanças dessa natureza – um dos principais entraves entre parlamentares e Governo Federal em torno do Substitutivo Mussa – não se

39. Para maiores detalhes sobre a proposta, bem como de sua tramitação no Congresso Nacional, vejam-se os documentos disponíveis na página eletrônica da Câmara dos Deputados, no endereço: <<http://www.camara.gov.br/internet/Reformas/default.asp>>.

40. Conforme mencionado em nota anterior, a Lei n. 10.637 do final de 2002 modificou o PIS, e a Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003, busca fazer o mesmo em relação a Cofins.

verificou. Ao contrário, a receita do novo PIS cresceu extraordinariamente, e esse fato serviu de estímulo para implementar a mesma mudança em relação a Cofins.⁴¹ O conhecimento dos fatos passados e a experiência recente abrem, portanto, caminho para que seja realizada uma autêntica reforma tributária no país.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AFONSO, José Roberto R. *Evolução das Relações Intergovernamentais no Brasil entre 1968 e 1988: Transferências e Endividamento*, 1989. (Dissertação de Mestrado. Instituto de Economia Industrial, Universidade Federal do Rio de Janeiro)
- AFONSO, José Roberto R.; ARAÚJO, Erika A. *Tributação das Vendas: Evolução Histórica (ou Involução?)*. Rio de Janeiro, BNDES, fev. 2000. (Informe SF, 7)
- _____. *Contribuições Sociais, mas Antieconômicas*. Rio de Janeiro, [s.n.], ago. 2003. (Mimeografado)
- AFONSO, José Roberto R.; ARAÚJO, Erika A.; REZENDE, Fernando; VARSANO, Ricardo. "A Tributação Brasileira e o Novo Ambiente Econômico: a Reforma Tributária Inevitável e Urgente". *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, 7 (13), jun. 2000, pp. 137-170.
- AFONSO, José Roberto R.; CORREIA, Cristóvão; ARAÚJO, Erika A.; RAMUNDO, Júlio César; DAVID, Maurício; SANTOS, Rômulo. "Municípios, Arrecadação e Administração Tributária: Quebrando Tabus". *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, 5 (10), dez. 1998a.
- AFONSO, José Roberto R.; REZENDE, Fernando; VARSANO, Ricardo. *Reforma Tributária no Plano Constitucional: uma Proposta para o Debate*. Brasília, Ipea, nov. 1998b. (Texto para Discussão, 606)
- AFONSO, José Roberto R.; VARSANO, Ricardo; ARAÚJO, Erika A.; PESSOA, Elisa; SILVA, Napoleão; RAMUNDO, Júlio César. "Tributação no Brasil: Características Marcantes e Diretrizes para a Reforma". *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, 5 (9), jun. 1998c, pp. 25-50.
- AFONSO, José Roberto R.; MELLO, Luiz de. "Brazil: an Evolving Federation". In: AHMAD, Ehtisham et al. *Managing Fiscal Decentralization*. London/New York, [s.n.], 2002, pp. 265-285.
- ARAÚJO, Erika A. *A Tributação do Consumo pela Sistemática do Valor Adicionado em Contextos Federativos: Problemas e Possíveis Alternativas para Lidar com a Questão*, 1999. (Dissertação de Mestrado. Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas)
- _____. *Reforma Tributária – Tributação do Consumo em Federações: Soluções Alternativas – o IVA Dual*. Rio de Janeiro, BNDES, mar. 2000a. (Informe-se, 9)
- _____. *Reforma Tributária – Tributação do Consumo em Federações: as Soluções Tradicionais*. Rio de Janeiro, BNDES, fev. 2000b. (Informe-se, 8)

41. Segundo dados da Secretaria da Receita Federal, entre janeiro e setembro de 2003, a arrecadação do PIS experimentou um crescimento real de 16,5% em relação aos mesmos meses de 2002. Já a receita da Cofins, que nesse mesmo período não havia sofrido nenhuma modificação em sua legislação, teve uma queda real de 0,5%. Em ambos os casos, os valores foram deflacionados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA).

- ARAÚJO, Erika A. *Reforma Tributária – O Famoso IVA, Esse Desconhecido*. Rio de Janeiro, BNDES, jan. 2000c. (Informe-se, 5)
- _____. *Carga Tributária - Evolução Histórica: uma Tendência Crescente*. Rio de Janeiro, BNDES, jul. 2001. (Informe-se, 29)
- ATKINSON, Anthony. "Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy". *Canadian Journal of Economics*, X (4), 1977.
- AZEREDO, Beatriz; REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto R. *A Constituinte e o Desenvolvimento*. Relatório Interno. Brasília, Ipea, 1988. (Mimeografado).
- BIRD, Richard. *Rethinking Subnational Taxes – A New Look at Tax Assignment*. Washington, DC, International Monetary Fund, Oct. 1999. (IMF Working Paper)
- BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição n. 175-A, de 1995*. Substitutivo da Comissão Especial. Brasília, mar. 2000a.
- _____. *Emenda Aglutinativa*. Texto não Votado do Relator Deputado Mussa Demes. Brasília, mar. 2000b.
- BRASIL. Governo Federal. *Projeto de Emenda Constitucional n. 41/2003*. Brasília, abr. 2003.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. *Reforma Tributária – Nova Proposta do Ministério da Fazenda*. Brasília, dez. 1998.
- _____. *Projeto de Emenda Constitucional*. Brasília, nov. 1999a.
- _____. *Análise do Substitutivo do Relator da Reforma Tributária*. Brasília, nov. 1999b.
- COSTA, Alcides. *Reforma Tributária: uma Visão Histórica*. Aula inaugural. São Paulo, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1995. (Mimeografado)
- ECONOMIST, The. *Globalization and Tax*. London, Jan. 2000.
- GIAMBIAGI, Fábio; ALEM, Ana Cláudia. *Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil*. 2. ed. Rio de Janeiro, Campus, 2000.
- HINRICHS, Harley. *A General Theory of Tax Structure Change during Economic Development*. Cambridge, Massachusetts, Harvard Law School, 1966.
- KANDIR, A. *Reforma Tributária, Desenvolvimento e Empregos*. Brasília, [s.n.], 1999. (Mimeografado).
- KEEN, Michael; SMITH, Stephen. "The Future of Value-Added Tax in The European Union". *Economic Policy*, 23, 1996, pp. 373-411.
- McLURE, Charles. "The Revenue Assignment Problem: Ends, Means, and Constraints". *Journal of Public Budgeting Accounting and Financial Management*, 9 (4), 1998.
- _____. *Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: the Compensating VAT (CVAT)*. Stanford, Hoover Institution, Stanford University, 2000. (Mimeografado)
- MUSGRAVE, Richard; MUSGRAVE, Peggy. *Finanças Públicas – Teoria e Prática*. Rio de Janeiro, Campus, 1980.
- QUADROS, Waldemir. L. de. *O ICMS e a Tributação do Valor Adicionado: uma Análise da Sistemática de Tributação do Consumo no Brasil*, 1994. (Dissertação de Mestrado. Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas)
- REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas*. São Paulo, Atlas, 1981.
- _____. *O Processo da Reforma Tributária*. Brasília, [s.n.], out. 1995. (Mimeografado)
- _____. "Evolução da Estrutura Tributária: Experiências Recentes e Tendências Futuras". *Planejamento e Políticas Públicas*, Brasília, (13), jun. 1996a.

- REZENDE, Fernando. *Propostas de Reforma do Sistema Tributário Nacional*. Brasília, Ipea, maio 1996b. (Texto para Discussão, 420)
- _____. *No Rumo da Modernização*. Brasília, Ipea, 1998. (Mimeografado)
- REZENDE, Fernando; SILVA, Maria da Conceição. *O Sistema Tributário e as Irregularidades Regionais: uma Análise da Recente Controvérsia sobre o ICM*. Rio de Janeiro, Ipea/Inpes, 1974. (Monografia, 13)
- REZENDE, Fernando (Coord.). *Proposta de Reforma do Sistema Tributário Brasileiro*. Brasília, Ipea, 1987. (Texto para Discussão, 104)
- SERRA, José; AFONSO, José Roberto R. "Finanças Públicas Municipais: Trajetórias e Mitos". *Conjuntura Econômica*, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, (10-11), out./nov. 1991.
- _____. "Federalismo Fiscal à Brasileira: Algumas Reflexões". *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, 6 (12), dez. 1999, pp. 3-30.
- SHOUP, Carl. *Public Finance*. Chicago, Aldine Publishing Company, 1969.
- SPÍNDOLA, Litha. *Globalização Econômica e Deterioração Fiscal – Em Defesa da Harmonização Tributária*. Brasília, [s.n.], 1998. (Mimeografado)
- STIGLITZ, Joseph. *Economics of the Public Sector*. London, Norton & Company, 1986.
- TAIT, Alain. "Equívocos Acerca do Imposto sobre Valor Adicionado". *Revista Finanças e Desenvolvimento*, [S.l.], mar. 1989.
- TAIT, Alain (Ed.). *Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues*. Washington, DC, International Monetary Fund, Oct. 1991. (Occasional Paper, 88)
- VARSANO, Ricardo. *A Tributação do Comércio Interestadual: ICMS Atual versus ICMS Partilhado*. Brasília, Ipea, set. 1995. (Texto para Discussão, 382)
- _____. *A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas*. Brasília, Ipea, jan. 1996. (Texto para Discussão, 405)
- _____. *A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde*. Brasília, Ipea, jan. 1997. (Texto para Discussão, 500)
- _____. "Subnational Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution". In: *ABCD-LAC CONFERENCE*. Valdivia, Chile, 1999.
- VARSANO, Ricardo; AFONSO, José Roberto R.; ARAÚJO, Erika A.; PESSOA, Elisa; SILVA, Napoleão; RAMUNDO, Júlio César. *Uma Análise da Carga Tributária do Brasil*. Brasília, Ipea, ago. 1998. (Texto para Discussão, 583)
- VARSANO, Ricardo; PEREIRA, Thiago; ARAÚJO, Erika A.; SILVA, Napoleão; IKEDA, Marcelo. *Substituindo o PIS e a Cofins - e por que não a CPMF? - por uma Contribuição Social não Cumulativa*. Brasília, Ipea, out. 2001. (Texto para Discussão, 832)

ANEXO ESTATÍSTICO

Tabela A1. Evolução histórica da carga tributária global e da tributação sobre bens e serviços-1968-2002 (em % do PIB).

| | Carga Tributária Total | Tributos sobre Bens e Serviços | Valor Adicionado ¹ | Cumulativos ² |
|------|------------------------|--------------------------------|-------------------------------|--------------------------|
| | | (A) + (B) | (A) | (B) |
| 1968 | 23,3 | 13,2 | 11,7 | 1,6 |
| 1969 | 24,9 | 13,4 | 11,8 | 1,7 |
| 1970 | 26,0 | 13,4 | 11,5 | 1,9 |
| 1971 | 25,3 | 12,9 | 10,9 | 2,0 |
| 1972 | 26,0 | 13,6 | 10,8 | 2,8 |
| 1973 | 25,0 | 12,7 | 9,9 | 2,8 |
| 1974 | 25,1 | 12,2 | 9,5 | 2,8 |
| 1975 | 25,2 | 11,7 | 8,8 | 2,9 |
| 1976 | 25,1 | 11,8 | 8,1 | 3,7 |
| 1977 | 25,6 | 11,2 | 7,7 | 3,4 |
| 1978 | 25,7 | 11,3 | 7,9 | 3,4 |
| 1979 | 24,7 | 10,2 | 7,2 | 3,1 |
| 1980 | 24,5 | 10,0 | 7,1 | 2,9 |
| 1981 | 25,3 | 10,2 | 7,1 | 3,1 |
| 1982 | 26,3 | 10,4 | 7,3 | 3,1 |
| 1983 | 27,0 | 10,3 | 7,1 | 3,1 |
| 1984 | 24,3 | 9,6 | 6,7 | 2,9 |
| 1985 | 24,1 | 10,0 | 7,3 | 2,8 |
| 1986 | 26,2 | 11,8 | 8,5 | 3,3 |
| 1987 | 23,8 | 10,9 | 7,9 | 2,9 |
| 1988 | 22,4 | 9,8 | 7,5 | 2,3 |
| 1989 | 24,1 | 10,9 | 8,6 | 2,3 |
| 1990 | 28,8 | 14,1 | 9,6 | 4,4 |
| 1991 | 25,2 | 12,5 | 8,9 | 3,6 |
| 1992 | 25,0 | 11,8 | 8,7 | 3,1 |
| 1993 | 25,8 | 12,2 | 8,5 | 3,8 |
| 1994 | 29,8 | 15,4 | 9,5 | 5,8 |
| 1995 | 29,8 | 13,7 | 9,4 | 4,4 |
| 1996 | 29,4 | 13,2 | 9,2 | 4,0 |
| 1997 | 29,1 | 13,2 | 8,7 | 4,7 |
| 1998 | 29,6 | 13,4 | 8,4 | 4,6 |
| 1999 | 29,6 | 13,0 | 8,7 | 6,1 |
| 2000 | 31,7 | 14,8 | 9,2 | 6,6 |
| 2001 | 32,7 | 15,8 | 9,3 | 7,0 |
| 2002 | 34,1 | 16,3 | 9,2 | 7,1 |
| 2002 | 35,6 | 16,2 | | |

1) Impostos sobre Valor Adicionado (ICMS e IPI); 2) Cumulativos (PIS-Pasep, Cofins e CPMF, ISS, IOF e, pré-1988, Impostos Únicos). Fonte: Araújo (2001), com atualização dos dados para 2001 e 2002.

Tabela A2. Evolução histórica da tributação sobre bens e serviços – 1968-2002 (em % da carga tributária total).

| | Carga Tributária Total | Tributos sobre Bens e Serviços | Valor Adicionado ¹ | Cumulativos ² |
|------|------------------------|--------------------------------|-------------------------------|--------------------------|
| | | (A) + (B) | (A) | (B) |
| 1968 | 100,0 | 56,9 | 50,2 | 6,7 |
| 1969 | 100,0 | 54,1 | 47,4 | 6,7 |
| 1970 | 100,0 | 51,5 | 44,4 | 7,2 |
| 1971 | 100,0 | 50,9 | 43,0 | 8,0 |
| 1972 | 100,0 | 52,1 | 41,3 | 10,8 |
| 1973 | 100,0 | 50,8 | 39,5 | 11,3 |
| 1974 | 100,0 | 48,8 | 37,8 | 11,0 |
| 1975 | 100,0 | 46,4 | 35,0 | 11,4 |
| 1976 | 100,0 | 47,0 | 32,4 | 14,6 |
| 1977 | 100,0 | 43,7 | 30,3 | 13,3 |
| 1978 | 100,0 | 44,0 | 30,7 | 13,4 |
| 1979 | 100,0 | 41,6 | 29,2 | 12,4 |
| 1980 | 100,0 | 40,6 | 28,8 | 11,8 |
| 1981 | 100,0 | 40,6 | 28,3 | 12,3 |
| 1982 | 100,0 | 39,4 | 27,7 | 11,8 |
| 1983 | 100,0 | 38,0 | 26,5 | 11,5 |
| 1984 | 100,0 | 39,6 | 27,5 | 12,1 |
| 1985 | 100,0 | 41,8 | 30,3 | 11,5 |
| 1986 | 100,0 | 45,0 | 32,5 | 12,5 |
| 1987 | 100,0 | 45,7 | 33,3 | 12,4 |
| 1988 | 100,0 | 43,8 | 33,5 | 10,4 |
| 1989 | 100,0 | 45,3 | 35,7 | 9,6 |
| 1990 | 100,0 | 48,9 | 33,5 | 15,4 |
| 1991 | 100,0 | 49,7 | 35,3 | 14,4 |
| 1992 | 100,0 | 47,4 | 34,9 | 12,4 |
| 1993 | 100,0 | 47,5 | 32,9 | 14,6 |
| 1994 | 100,0 | 51,6 | 32,1 | 19,5 |
| 1995 | 100,0 | 46,7 | 31,9 | 14,8 |
| 1996 | 100,0 | 45,4 | 31,6 | 13,8 |
| 1997 | 100,0 | 45,3 | 29,5 | 15,9 |
| 1998 | 100,0 | 43,8 | 28,3 | 15,5 |
| 1999 | 100,0 | 46,8 | 27,5 | 19,2 |
| 2000 | 100,0 | 48,4 | 28,1 | 20,3 |
| 2001 | 100,0 | 47,8 | 27,1 | 20,6 |
| 2002 | 100,0 | 45,6 | 25,8 | 19,8 |

1) Impostos sobre Valor Adicionado (ICMS e IPI); 2) Cumulativos (PIS-Pasep, Cofins e CPMF, ISS, IOF e, pré-1988, Impostos Únicos). Fonte: Araújo (2001), com atualização dos dados para 2001 e 2002.

Tabela A3. Evolução histórica da tributação sobre bens e serviços por principais categorias-
1968-2002 (em % do PIB).

| | Tributação sobre Bens e Serviços | Valor Adicionado ¹ | ICMS | IPI | Cumulativos | Contribuições Sociais ² | Transações Específicas ³ |
|------|----------------------------------|-------------------------------|------|------|-------------------|------------------------------------|-------------------------------------|
| | (A) + (B) | (A) = (A1) + (A2) | (A1) | (A2) | (B) = (B1) + (B2) | (B1) | (B2) |
| 1968 | 13,2 | 11,7 | 7,3 | 4,4 | 1,6 | 0,0 | 1,6 |
| 1969 | 13,4 | 11,8 | 7,3 | 4,5 | 1,7 | 0,0 | 1,7 |
| 1970 | 13,4 | 11,5 | 7,1 | 4,4 | 1,9 | 0,0 | 1,9 |
| 1971 | 12,9 | 10,9 | 6,4 | 4,4 | 2,0 | 0,2 | 1,8 |
| 1972 | 13,6 | 10,8 | 6,5 | 4,3 | 2,8 | 0,5 | 2,3 |
| 1973 | 12,7 | 9,9 | 6,0 | 3,9 | 2,8 | 0,8 | 2,0 |
| 1974 | 12,2 | 9,5 | 5,7 | 3,7 | 2,8 | 1,0 | 1,8 |
| 1975 | 11,7 | 8,8 | 5,4 | 3,4 | 2,9 | 1,1 | 1,8 |
| 1976 | 11,8 | 8,1 | 5,0 | 3,1 | 3,7 | 1,2 | 2,5 |
| 1977 | 11,2 | 7,7 | 5,0 | 2,8 | 3,4 | 1,3 | 2,1 |
| 1978 | 11,3 | 7,9 | 5,2 | 2,7 | 3,4 | 1,3 | 2,2 |
| 1979 | 10,2 | 7,2 | 4,9 | 2,3 | 3,1 | 1,2 | 1,9 |
| 1980 | 10,0 | 7,1 | 4,9 | 2,2 | 2,9 | 1,0 | 1,9 |
| 1981 | 10,2 | 7,1 | 4,9 | 2,2 | 3,1 | 1,1 | 2,1 |
| 1982 | 10,4 | 7,3 | 5,1 | 2,2 | 3,1 | 1,3 | 1,8 |
| 1983 | 10,3 | 7,1 | 5,0 | 2,1 | 3,1 | 1,6 | 1,5 |
| 1984 | 9,6 | 6,7 | 5,3 | 1,4 | 2,9 | 1,4 | 1,6 |
| 1985 | 10,0 | 7,3 | 5,4 | 1,8 | 2,8 | 1,4 | 1,3 |
| 1986 | 11,8 | 8,5 | 6,4 | 2,2 | 3,3 | 1,8 | 1,5 |
| 1987 | 10,9 | 7,9 | 5,5 | 2,4 | 2,9 | 1,5 | 1,5 |
| 1988 | 9,8 | 7,5 | 5,3 | 2,2 | 2,3 | 1,1 | 1,2 |
| 1989 | 10,9 | 8,6 | 6,4 | 2,2 | 2,3 | 1,8 | 0,6 |
| 1990 | 14,1 | 9,6 | 7,2 | 2,4 | 4,4 | 2,7 | 1,7 |
| 1991 | 12,5 | 8,9 | 6,8 | 2,1 | 3,6 | 2,6 | 1,0 |
| 1992 | 11,8 | 8,7 | 6,4 | 2,3 | 3,1 | 2,1 | 1,0 |
| 1993 | 12,2 | 8,5 | 6,0 | 2,4 | 3,8 | 2,6 | 1,2 |
| 1994 | 15,4 | 9,5 | 7,3 | 2,2 | 5,8 | 4,7 | 1,1 |
| 1995 | 13,7 | 9,4 | 7,3 | 2,1 | 4,4 | 3,3 | 1,0 |
| 1996 | 13,2 | 9,2 | 7,3 | 1,9 | 4,0 | 3,1 | 0,9 |
| 1997 | 13,4 | 8,7 | 6,9 | 1,9 | 4,7 | 3,7 | 1,0 |
| 1998 | 13,0 | 8,4 | 6,7 | 1,7 | 4,6 | 3,6 | 1,0 |
| 1999 | 14,8 | 8,7 | 7,1 | 1,7 | 6,1 | 5,0 | 1,1 |
| 2000 | 15,8 | 9,2 | 7,6 | 1,6 | 6,6 | 5,8 | 0,9 |
| 2001 | 16,3 | 9,3 | 7,7 | 1,6 | 7,0 | 6,2 | 0,9 |
| 2002 | 16,2 | 9,2 | 7,8 | 1,4 | 7,1 | 6,2 | 0,8 |

1) Impostos sobre Valor Adicionado (ICMS e IPI); 2) Contribuições Sociais (PIS-Pasep, Cofins e CPMF) e 3) Transações Específicas (ISS, IOF e, pré-1988, Impostos Únicos). Fonte: Araújo (2001), com atualização dos dados para 2001 e 2002.