

# Comunicação sobre a reforma tributária e unificação do IPI e ICMS, segundo os estados-membros da federação

*Paulo Afonso Evangelista Vieira<sup>1</sup>*

## **Considerações iniciais**

A discussão sobre a reforma tributária e a possibilidade de implantação do IVA (Imposto sobre o Valor Adicionado) no Brasil assume, hoje, particular importância, tendo em vista o processo de abertura democrática, a estabilização da economia (Plano Real) e a expectativa nacional em relação à reforma, gerada pelo discurso político.

A preocupação dos governos estaduais gira em torno da fragilização do pacto federativo e da viabilidade financeira dos Estados-Membros, como consequência de uma reforma tributária que retire receita ou competência legislativa dos Estados.

A tributação se por um lado visa ao financiamento do Estado - a busca de recursos para a execução de programas governamentais, principalmente na área social - também se presta ao papel de instrumento de política social e econômica, isto é, um instrumento de promoção da cidadania.

Uma das mais severas críticas que podem ser feitas ao Sistema Tributário Brasileiro é de ser regressivo e concentrador de renda.

Com efeito, os tributos indiretos têm significativa participação no perfil da receita tributária. Tributamos mais o trabalho que o capital; mais o consumo que a renda. Isso em um país que tem uma das mais elevadas concentrações de renda do mundo - onde os 10% mais ricos detêm 48% da Renda Nacional, segundo os dados do último censo.

Assinale-se, por oportuno, que todas as propostas de reforma tributária, até hoje apresentadas, não procuraram modificar esse perfil. Pelo contrário, tem-se evitado o enfrentamento dessa questão, centrando as discussões na simplificação do sistema tributário, pela redução do número de impostos, chegando-se ao extremo de propor a adoção do imposto único, velha bandeira dos fisiocratas do sec. XVIII.

O grande desafio dos governos federal e estaduais é o resgate da dívida social e a reintegração de milhares de brasileiros no pleno exercício da cidadania. Para isso, é necessário um sistema que eleja a pluralidade das bases tributárias, a progressividade na tributação e tenha por alvo a justiça fiscal.

## **Histórico do ICM/ICMS**

O ICM foi introduzido no Direito Tributário brasileiro pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, substituindo o antigo Imposto de Vendas e Consignações. O novo imposto foi saudado como significativo aperfeiçoamento do sistema tributário pátrio, por ser um imposto pluri-

<sup>1</sup> Governador de Santa Catarina, Fiscal de Tributos Estaduais, ex-Prof. Substituto de Direito Tributário da Faculdade de Direito da UFSC

fásico não-cumulativo, à semelhança do IVA, então adotado na Europa.

No tocante à hipótese de incidência, elegeu-se sua definição por meio de bases econômicas, abandonando-se a vinculação aos atos jurídicos de compra e venda ou de consignação, próprios do antigo IVC.

Entretanto, em sua transplantação para o solo brasileiro, afastou-se do modelo europeu, como não se cansa de lembrar a doutrina, não chegando a ser propriamente um imposto sobre o valor agregado. No lugar de um só imposto, com alíquotas uniformes, resultaram três impostos: o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, de competência da União; o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias - ICM, de competência dos Estados e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, de competência dos Municípios, todos eles cumulativos entre si.

Cuida-se hoje de retornar à matriz européia pela implantação do IVA, num primeiro momento, pela fusão entre o ICMS e o IPI. Mais tarde, poderá ser incluído o ISS.

Um primeiro passo para esta fusão foi dado pela Constituição Federal de 1988 que criou o ICMS, integrando ao imposto estadual os impostos únicos (sobre minerais, sobre energia elétrica e sobre combustíveis e lubrificantes) e os impostos sobre serviços de transporte (excetuados os municipais) e de comunicação, todos de competência da União, pelo ordenamento constitucional anterior.

### **A reforma tributária proposta pela União**

Passarei a analisar, agora, a proposta de reforma tributária encaminhada pelo Governo federal ao Congresso Nacional. A reforma é pontual, atingindo especialmente o ICMS. Cria mais alguns mecanismos de controle do crédito tributário, como a suspensão do sigilo bancário (apenas para o Fisco federal) e prevê novas hipóteses para a instituição de empréstimo compulsório (com exclusão do princípio da anterioridade). Em obediência aos limites impostos pelo tema proposto, tratarei apenas das implicações da proposta para os Estados.

A União propõe, em substituição aos atuais ICMS e IPI, a criação de um novo ICMS compartilhado entre a União e os Estados. Sucintamente, o novo imposto teria as características seguintes:

- a) instituído pela União;
- b) exclusão da competência legislativa dos Estados;
- c) administração, arrecadação e fiscalização compartilhada pela União, Estados e Distrito Federal;
- d) não-cumulativo, porém sem se comunicarem os créditos fiscais da União e dos Estados;
- e) ressarcimento em dinheiro do saldo credor;
- f) alíquotas diferenciadas, em função da essencialidade de bens e serviços;
- g) desoneração das exportações, inclusive produtos primários e semi-elaborados (tributados pela Constituição de 1988);
- h) fixação das alíquotas estaduais (e prazos de pagamento) pelo Senado;
- i) fixação das alíquotas federais por lei ordinária federal;
- j) exclusão do princípio da anterioridade, apenas em relação à parcela tributada pela União;
- k) possibilidade de adoção gradual do princípio de destino;

l) tributação exclusivamente pela União das operações interestaduais com energia elétrica, combustíveis e lubrificantes (atualmente tais operações são imunes);

m) direito à manutenção do crédito fiscal correspondente à saída subsequente isenta ou não-tributada.

Além disso, o projeto, elaborado a portas fechadas pelos técnicos do Governo federal, sem discutir com a sociedade civil ou com os governos estaduais, introduz ainda as seguintes modificações:

a) transfere o Imposto Territorial Rural - ITR para a competência dos Estados (trata-se de imposto regulatório, de pequeno potencial arrecadatório, elevado custo de cobrança e fiscalização complexa) — 25% de sua receita será repassado aos Municípios (inferior, portanto aos atuais 50% de participação);

b) suprime a participação de Estados e Municípios na arrecadação do IOF sobre o ouro quando definido como ativo financeiro ou cambial;

c) extingue - até o ano 2.000 - o Fundo de Ressarcimento às Exportações;

d) extingue a participação dos Estados nos novos impostos criados pelo exercício da competência residual da União (o texto constitucional em vigor prevê uma participação de 20%), bem como a exigência do novo imposto ser não-cumulativo e ter base de cálculo diversa dos impostos previstos na Constituição.

### **Pacto federativo e competência tributária dos Estados**

O novo ICMS seria de competência da União, instituído e regulamentado por lei complementar federal. Dessa forma é extinta a competência legislativa dos Estados em matéria de ICMS. Escusado lembrar que o ICMS é a principal fonte de receita própria dos Estados, que ficariam na completa dependência da União.

A proposta da União é, como visto, centralizadora, diminuindo a autonomia dos Estados e enfraquecendo o pacto federativo. O constituinte de 1988 adotou a sistemática de repartir entre os entes federados a competência para instituir tributos. As taxas e a contribuição de melhoria são de competência comum. Já os impostos são repartidos entre a União, os Estados e os Municípios. Aos Estados foi atribuída a competência para instituir o ICMS e de legislar sobre ele. Essa competência, dada pelo poder constituinte originário, não pode ser retirada ou modificada pelo poder constituinte derivado.

O Brasil é um país de dimensões continentais, com grande variedade de ambientes naturais e de atividades econômicas, culturais e humanas. É urbano e industrializado no Sul e Sudeste; agro-pastoril no Centro-Oeste; extrativista no Norte. O Nordeste de cultura tão rica e variada, cenário de formação da nacionalidade brasileira, enfrenta periodicamente o flagelo das secas. Essa variedade paisagística e humana impõe naturalmente a adoção do sistema federativo. O enfrentamento dos problemas de cada região exige soluções locais, que levem em consideração as suas peculiaridades. A autonomia dos governos locais é antiga bandeira em torno da qual se travaram nossas lutas internas durante o Império, vindo se consagrar com o Federalismo, introduzido pela República.

### **Perda de receita tributária**

A proposta do Governo Federal, além de atentar contra o pacto federativo, como visto, resulta em perda de receita tributária

ria para os Estados. Independentemente de considerações de natureza econômica ou social - muitas delas defensáveis - medidas como a desoneração total das exportações, o crédito para bens do ativo imobilizado e a adoção do princípio do destino implicam em diminuição de receita tributária.

Para alguns Estados, a desoneração da tributação de produtos primários reduz fortemente a receita própria, sem qualquer compensação. O fundo de ressarcimento de exportações, pela proposta, tem caráter transitório, vigorando apenas até o ano 2000.

Além disso, é discutível a não-tributação de produtos primários, com pequena agregação de valor. É preferível estimular a exportação de produtos já industrializados que estimulam a geração interna de emprego.

O crédito para bens do ativo imobilizado justifica-se como medida de estímulo à ampliação e renovação do parque fabril. Entretanto, representa perda de receita, durante o período de transição, dos Estados consumidores de tais bens, em favor dos Estados produtores. No caso catarinense, cuja economia caracteriza-se pela exportação de manufaturados de consumo final. Nesse caso, perde-se duplamente: pela imunidade nas exportações e pela manutenção dos créditos fiscais. A alternativa, no caso, seria a retirada da tributação na saída dos bens de capital.

### **Aumento da receita tributária da União em detrimento da receita dos Estados**

A criação do ICMS federal amplia a base de arrecadação da União, pois, o novo imposto, ao contrário do que acontece com o atual IPI, incidirá sobre todas as mercadorias e produtos, em todas as fases. A União passará a concorrer com os Estados, pela mesma base tributária. Nessas circunstâncias, a União deverá ou agravar a oneração tributária dos bens, para o consumidor (o que seria inflacionário) ou diminuir a tributação dos Estados. Essa matemática é implacável.

Além disso, a proposta do Governo revoga a exigência de que os novos impostos criados pelo exercício da competência residual da União sejam não-cumulativos e não tenham base de cálculo própria dos impostos discriminados na Constituição.

Abre-se, portanto, a possibilidade da União criar, a seu talante, impostos com fatos geradores distintos, mas sobre a mesma base de cálculo dos impostos estaduais ou municipais.

### **Simplificação tributária**

Segundo a União, a fusão do IPI e do ICMS em um novo ICMS compartilhado justificar-se-ia como simplificadora do sistema tributário. O argumento é claramente falacioso. Embora possam ser utilizados os mesmos livros e documentos fiscais, são dois impostos distintos, incidindo sobre a mesma base de cálculo.

O novo ICMS obedece ao princípio da não-cumulatividade, mas os créditos não se comunicam. O ICMS da União não pode abater o imposto devido aos Estados e vice-versa. Assim, o contribuinte terá de apurar separadamente cada imposto, embora possa fazê-lo no mesmo livro. O contribuinte terá, de qualquer forma, de atender às exigências de controle tanto do Fisco federal quanto do estadual. Não parece haver muita simplificação nessa parte.

A maior flexibilização, pela retirada das restrições constitucionais, para o exercício

da competência residual, permite a criação, pela União, de um número indeterminado de novos tributos, não-compartilhados com Estados e Municípios, de acordo com as necessidades de caixa da União. Ao contrário do alardeado no discurso político, a proposta, longe de reduzir o número de impostos, possibilita a sua multiplicação.

A questão da simplificação do sistema tributário, oportuno lembrar, refere-se principalmente às obrigações tributárias acessórias. Estas, quando excessivas, representam maiores custos operacionais para os contribuintes e para o próprio Fisco. Sob esse aspecto, não se simplifica a tributação em sede de Constituição. A complexidade no cumprimento da obrigação tributária reside nas leis ordinárias, nos regulamentos, nas normas complementares e, principalmente, nas práticas da Administração Tributária. Podemos ter poucos impostos, mas extremamente complexos.

### **A guerra fiscal entre os Estados e a extinção do CONFAZ**

A proposta do Governo federal, concomitantemente à retirada da competência legislativa dos Estados, extingue

o Conselho de Política Fazendária - CONFAZ.

O CONFAZ tem desempenhado importante papel na uniformização da legislação tributária entre os Estados. As atribuições do CONFAZ restringem-se a duas áreas:

- a) colaboração e troca de informações entre os Fiscos;
- b) concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

A Constituição Federal determina que as isenções, incentivos e benefícios fiscais, em matéria de ICMS, somente podem ser concedidos com a concordância de todos os Estados, mediante convênios celebrados na forma da Lei Complementar nº 24. O CONFAZ, portanto, é instrumento essencial na contenção da guerra fiscal. A concessão de benefícios à revelia do CONFAZ constitui fundamento jurídico para a sua impugnação judicial.

É preciso ficar claro que o CONFAZ não tem competência para criar obrigações tributárias, apenas para exonerar. Mesmo sob esse aspecto, devido à exigência de unanimidade na aprovação dos convênios, é um obstáculo à concessão de benefícios, preservando, dessa forma, as receitas tributárias.

Pela proposta do Governo federal, as isenções e benefícios fiscais poderão ser concedidos unilateralmente pela União, que terá o poder de interferir na receita tributária dos Estados como lhe aprouver. Isso implica em maior poder da União sobre os Estados, diminuição da autonomia das unidades da Federação e enfraquecimento do pacto federal.

A principal crítica que pode ser feita ao CONFAZ é que os convênios são ratificados, em cada Estado, por decreto do Poder Executivo. Isso converte o CONFAZ, que é um colegiado de Secretários de Fazenda ou de Finanças dos Estados, num corpo legislativo, em detrimento do princípio da separação dos poderes.

Por oportuno, devemos lembrar que a Constituição do Estado de Santa Catarina exige a homologação dos convênios pela Assembléia Legislativa. O que deve ser feito não é extinguir o CONFAZ, mas aperfeiçoá-lo. Devem ser criados mecanismos que permitam um melhor controle dos legislativos estaduais sobre a implementação dos convênios

e impor sanções politicamente viáveis para os Estados transgressores. Assim o CONFAZ poderá desempenhar de forma eficiente e democrática, de acordo com os ditames do Estado de Direito, suas funções de uniformizar a legislação tributária, conter a guerra fiscal e estimular a colaboração entre os Fiscos estaduais.

### **O modelo do barquinho**

A proposta de ICMS compartilhado teve suporte teórico em estudo elaborado pelo IPEA que desenvolveu uma forma bastante engenhosa de viabilizar a implementação do princípio de destino. Esse estudo foi batizado de “modelo barquinho”.

O “modelo barquinho” consiste em utilizar a tributação federal para intermediar as operações interestaduais. O ICMS da União faria o papel de um “barquinho” conduzindo o imposto de um Estado para outro. O mecanismo reside precisamente na incomunicabilidade dos créditos fiscais. Vejamos como funciona:

- a) na operação interestadual incide apenas o imposto federal;
- b) o crédito fiscal correspondente à tributação no Estado de origem é ressarcido em dinheiro ao remetente;
- c) o destinatário recupera o imposto pago à União, na operação interestadual, como crédito ou em dinheiro;
- d) o imposto devido na saída subsequente será atribuído ao Estado de destino, sem direito a nenhum crédito.

O mecanismo acima descrito permite que a receita tributária de cada Estado corresponda somente ao imposto embutido nas mercadorias consumidas pelos residentes no Estado de destino. Ressalte-se, porém, que o modelo não funciona tão bem quando se tratar de operações interestaduais diretamente a consumidor final ou com bens destinados ao ativo imobilizado, casos em que não há nova operação tributável no Estado de destino.

Outro inconveniente do modelo é que concentra o recolhimento no primeiro contribuinte que revender a mercadoria no Estado de destino. Como não há crédito do ICMS estadual, ele arcará com tributação plena. O modelo “barquinho”, por esse motivo, é desestimulador das trocas interestaduais. Sempre será preferível comprar no próprio Estado que em outro Estado.

### **O combate à sonegação**

A grande vantagem do “modelo barquinho” é o desestímulo à simulação de operações interestaduais. Hoje é vantajoso para o vendedor fazer operações internas como se fossem interestaduais ou emitir nota fiscal como se

o destinatário estivesse no Norte, Nordeste ou Centro-Oeste, quando a mercadoria se destina ao Sul ou Sudeste, para se beneficiar da alíquota reduzida. Essa modalidade de sonegação ficaria inviabilizada porque a carga tributária passaria a ser a mesma em qualquer dessas situações.

Entretanto, novas possibilidades de sonegação seriam estimuladas. Particularmente, o modelo deverá incrementar a criação de créditos fictícios. Tais créditos, consignados em documentos fiscais fraudulentos e que não correspondem a nenhuma circulação real de mercadorias, já é recurso largamente utilizado pelos fraudadores do Fisco e que tem causado grandes preocupações às Administrações Tributárias. O modelo “barquinho”, com a possibilidade de ressarcimento em dinheiro do saldo credor do imposto, tornará ex-

tremamente atraente essa modalidade de sonegação.

É de extrema ingenuidade supor que se possa eliminar a sonegação pela via legislativa. O combate à sonegação depende da ação enérgica dos agentes do Fisco, da agilidade do judiciário nas ações de crimes contra a ordem tributária, da eficiência da colaboração e troca de informações entre os Fiscos federal, estaduais e municipais. Depende ainda da conscientização dos cidadãos, do desenvolvimento do espírito cívico e da maior transparência dos atos da Administração Pública e gerenciamento responsável da coisa pública.

Não existe imposto insonegável. A criatividade humana, neste particular, é imensa. A tributação envolve valores da ordem de 25% do PIB e por esse motivo, qualquer que seja a sua modalidade, haverá a motivação para sonegar. Mesmo o tão alardeado imposto único sobre movimentações financeiras não seria imune à sonegação. Pensar o contrário seria utópico e pouco realista, demonstraria pouco conhecimento da natureza humana.

### **ICMS como imposto regulatório**

Outro aspecto que merece consideração é que, pela proposta, o ICMS federal ficaria excluído do princípio da anterioridade da lei. Esse princípio é uma garantia para os contribuintes, sendo uma aplicação do princípio genérico da não-surpresa. Aos contribuintes deve ser garantida uma legislação estável que não mude bruscamente, frustrando o seu planejamento financeiro e, por conseguinte, causando prejuízos. O grau de incerteza quanto ao tratamento tributário afeta as expectativas racionais da economia e inibe os investimentos produtivos. Por isso, pelo princípio da anterioridade, a lei tributária que institui ou aumenta tributos não pode produzir efeitos no mesmo exercício em que instituída.

As exceção ao princípio da anterioridade somente se justifica nos impostos regulatórios (extra-fiscais) e mesmo assim com cautela. É o caso dos impostos sobre o comércio exterior que visam ao equilíbrio do balanço de pagamentos e que devem produzir efeitos rapidamente.

Não é o caso do ICMS que é imposto tipicamente arrecadatório. A União não pode pretender o transplante para o novo ICMS, somente em seu benefício, com exclusão dos Estados, da exceção ao princípio da anterioridade de que goza o IPI, pelo ordenamento constitucional vigente. Com o novo ICMS, a União amplia a sua base de arrecadação a todas as mercadorias e aos serviços de transporte e de comunicação. Sendo um só imposto, como pretende a União, compartilhado entre União e Estados, não pode simultaneamente ter natureza arrecadatória para os Estados e regulatória para a União.

### **Alternativa à proposta da União**

Podemos agora enfrentar a indagação contida no tema proposto: qual a visão dos Estados-Membros da Federação sobre a unificação do ICMS e do IPI e a implantação do IVA no Brasil?

Inicialmente devemos dizer que a fusão entre o ICMS e o IPI, com possibilidades de incorporar o ISS, representa um aperfeiçoamento do Sistema Tributário Brasileiro. O novo imposto, que poderia chamar-se IVA ou ICMS, implicaria na eliminação da cumulatividade recíproca que existe entre os três impostos. A carga

tributária que onera o consumo seria menor e mais transparente, beneficiando a todos os brasileiros.

O que os Estados não podem admitir é a perda de sua competência legislativa, o poder de ingerência da União nas receitas estaduais e a diminuição dos recursos necessários ao financiamento dos seus programas de governo.

A União tem um largo potencial arrecadatório nos tributos de sua competência: basta tributar adequadamente os rendimentos de capital que têm sido negligenciados pela Administração Federal. Num país de tão elevada concentração de renda como é o Brasil, não se pode querer financiar o Estado tributando preferencialmente o assalariado e o consumidor. Os que até agora foram privilegiados devem ser convocados para dar a sua quota de sacrifício em prol do bem comum e da prosperidade geral. A União não precisa avançar nas receitas dos Estados. Ela tem o Imposto de Renda e o Imposto sobre Grandes Fortunas que, se bem explorados, poderão fornecer os recursos necessários para manter equilibrado o orçamento e financiar o desenvolvimento.

O ICMS compartilhado, como propõe a União, parece aos Estados completamente inconveniente. Principalmente porque extingue a competência legislativa dos Estados e propicia a ingerência da União nas receitas estaduais. Para ressarcir a União pela absorção do IPI pelo ICMS, outras alternativas se apresentam:

a) a criação de um adicional sobre o ICMS, de competência federal, que poderá ser seletivo para alguns produtos;

b) a participação da União, em percentual fixo, sobre o produto da arrecadação do ICMS.

Nada impede que o novo ICMS, de competência puramente estadual, se aproxime das características do IVA, tais como:

a) admitir, além dos créditos físicos, diretamente relacionados com a saída subsequente de mercadorias ou produtos, os créditos financeiros, como os do ativo imobilizado e de consumo do estabelecimento;

b) desoneração total das exportações;

c) desoneração das saídas de bens de capital, destinados à integração ao ativo imobilizado, como medida de estimular a renovação e ampliação do parque industrial;

d) princípio de destino, cabendo ao Estado onde reside o consumidor final das mercadorias, o ônus tributário por ele suportado - para evitar os inconvenientes da exoneração tributária das operações interestaduais, poderia ser adotado o sistema de transferências intergovernamentais, que a difusão crescente da informática torna viável.

Tem sido lugar comum afirmar que esse tipo de tributação somente funciona em Estados unitários, não podendo ser implementado em Estados federais. Creio que esta é uma afirmação dogmática, devida apenas à origem histórica do tributo. Assistimos hoje à experiência histórica da União Européia como nova forma de organização supra-nacional. A Europa enfrenta o desafio de gerenciar um IVA, em escala continental, com a necessária uniformidade legislativa, numa comunidade de Estados soberanos, unidos apenas por Tratados.

Entendemos que seria até mais fácil gerenciar esse imposto num Estado federado, onde os Estados-Membros estão sujeitos à mesma Constituição e à legislação complementar federal. A lei complementar, que passados quase sete anos não foi

editada pelo Congresso Nacional, sujeitando a Federação à precariedade do Convênio CONFAZ n° 66/88, poderá traçar de forma bastante rígida a moldura institucional do tributo. Além disso, a reestruturação do CONFAZ, como fórum de debate entre os Estados, poderá, subsidiariamente, contribuir para a uniformização da legislação do ICMS, a nível nacional.

Para finalizar, resta discutir a questão da participação dos Estados nos impostos da União. Os Estados e Municípios, como instâncias de governo mais próxima da população, estão mais aptos a atender às demandas sociais. Considerando a diversidade da realidade brasileira e as particularidades regionais, os serviços públicos, hoje concentrados na União, devem ser descentralizados para Estados e Municípios. À União deve se reservar a função de coordenação das políticas nacionais, mas não a sua execução.

A Estados e Municípios deve ser assegurado o aporte de recursos necessários ao desempenho de suas funções. Se a reforma tributária implica em perda de arrecadação para os Estados e Municípios, esta deve ser compensada com uma maior participação nos impostos da União. A participação deve ser calculada sobre o total das receitas tributárias da União, para evitar a criação de um sistema tributário paralelo, como a experiência histórica recente demonstra, via contribuições e a transformação de tributos regulatórios em arrecadatários.

A reforma tributária que os brasileiros esperam deve pautar-se pelos princípios insculpidos na Constituição, particularmente os da isonomia, da pessoalidade, da capacidade econômica (que devem ser aplicados sempre que possível, ou seja, quando possível, devem ser observados obrigatoriamente). Disto resulta que o sistema tributário deve ser estruturado de modo a propiciar a redistribuição de renda e favorecer a erradicação da miséria e a redução das disparidades sociais e regionais, objetivos fundamentais da república.