



EL ICMS

**Génesis, mutaciones,
actualidad y caminos para su
recuperación**

Fernando Rezende

**Banco
Interamericano de
Desarrollo**

**Instituciones para el
Desarrollo**

DOCUMENTO DE DEBATE

IDB-DP-231

Noviembre 2012

EL ICMS

Génesis, mutaciones, actualidad y caminos para su recuperación

Fernando Rezende



Banco Interamericano de Desarrollo

2012

<http://www.iadb.org>

Las opiniones expresadas en esta publicación son de los autores y no reflejan necesariamente los puntos de vista del Banco Interamericano de Desarrollo, de su Junta Directiva o de los países que ellos representan.

El uso comercial no autorizado de los documentos del Banco está prohibido y puede ser sancionado de acuerdo con las políticas del Banco y/o las leyes aplicables.

Copyright © 2012 Banco Interamericano de Desarrollo. Todos los derechos reservados. Puede reproducirse libremente para fines no comerciales.

Luiz Villela, luizvi@iadb.org

Resumen^{*}

La reforma tributaria del año 1965 buscó racionalizar la tributación estatal, substituyendo el antiguo impuesto sobre ventas y consignaciones - IVC por un moderno impuesto sobre el valor agregado en la circulación de mercaderías - ICM, como parte de un cambio profundo que visaba construir un sistema tributario nacional. Durante el proceso de elaboración de la Constitución de 1988, la base del ICM fue ampliada, pasando a ser denominado impuesto sobre la circulación de mercaderías y servicios - ICMS. No obstante esos cambios abrieran el camino para que el sistema tributario brasileiro fuera acumulando crecientes problemas para la economía y la federación, que fueran se agravando a la medida en que sucesivas tentativas de reforma fracasaban. Las reiteradas tentativas de promover mejoras en el régimen tributario brasileiro mediante la adopción de medidas puntuales tienen avanzado muy poco. La diversidad de intereses y la complejidad de la situación no permiten que medidas puntuales tengan chance de suceso. La oportunidad de avanzar rumbo al entendimiento sobre las reformas que son necesarias para corregir las deformaciones acumuladas por el ICMS al largo de más de cuatro décadas no debe ser perdida. Por la primera vez, la cuestión federativa precede el debate de reforma tributaria.

Clasificaciones JEL: H25, H71

Palabras clave: Reforma tributaria; IVC; Federalismo; Tributación sub-nacional

^{*} Este trabajo ha sido realizado bajo la coordinación técnica de **Luiz Villela** (IFD/FMM), con recursos de la Cooperación Técnica BR-T1184. La Cooperación Técnica fue financiado por el **Fondo de Fortalecimiento de la Capacidad Institucional (FFCI)**, con recursos provenientes de un aporte especial del **gobierno de la República Popular China**. Su revisión técnica en la versión en español fue realizada por **Claudino Pita**, consultor del BID. El trabajo también contó con la colaboración de **Thiago de Jesus Freire**, en la compilación y tratamiento de las informaciones utilizadas, de **Andressa Guimarães Torquato Rego**, en el análisis de la legislación que enmarca la historia del ICMS, y se benefició con los valiosos comentarios de **Ricardo Varsano**, **Gedalva Baratto**, **Clóvis Panzarini**, **Isaías Coelho**, **René de Oliveira e Sousa Junior** e **Sérgio Prado**. Las sugerencias por ellos formuladas fueron de gran importancia para corregir la versión preliminar y para adicionar nuevos elementos para una mejor comprensión de la historia del ICMS. A todos les renuevo mis sinceros agradecimientos.

Introducción

Desde el comienzo de la República, los conflictos regionales marcaron el rumbo de los debates sobre el sistema tributario brasileño, y de las soluciones encontradas para alcanzar un acuerdo acerca del reparto de las potestades tributarias entre los entes federados. La Constitución de 1891 no promovió mayores cambios en el sistema tributario vigente al finalizar el imperio, habiéndose limitado a adecuar ese sistema al régimen federativo con la delimitación de las competencias tributarias exclusivas de la Unión y de los estados (Varsano 97)¹.

El principal cambio en la tributación estadual ocurrió en 1934, con la atribución a los estados de la competencia para instituir el impuesto sobre ventas y consignaciones (IVC) y la limitación del impuesto sobre la exportación cobrado por ellos, cambios estos probablemente motivados por la necesidad de ampliar la recaudación sobre las ventas internas en razón de la crisis externa y su reflejo en los ingresos estaduales².

De acuerdo con el texto de la Constitución de 1934 (artículo 8º, párrafo 2º) el IVC sería uniforme, sin distinción de procedencia, destino o especie de los productos. Esa regla buscaba asegurar la isonomía del tratamiento tributario aplicado a las ventas de la producción local en un determinado estado, fueran para el consumo interno o destinadas a otras unidades de la federación, así como de los productos importados de otros estados. Esa regla fue alterada por la Constitución de 1946, que con un cambio aparentemente inofensivo eliminó la exigencia de uniformidad por especie de productos³. Con ese cambio, la tributación de las ventas en un determinado estado podría variar conforme a la especie del producto, pero el mismo producto sería tributado igualmente con independencia del origen o del destino de la mercadería.

La isonomía del tratamiento tributario, en cuanto a la procedencia o destino de las mercaderías, buscaba evitar que un mismo producto fuese tributado de modo diferente por los estados. Entre tanto, dada la incidencia acumulativa del IVC, la circulación de

¹ A los estados les fue atribuida la competencia para tributar las exportaciones, la propiedad rural y urbana, la transmisión de la propiedad y para cobrar el impuesto sobre industrias y profesiones, además de las tasas de sello y de correos y telégrafos.

² La tributación de las exportaciones fue limitada a un máximo del 10% del valor de las ventas quedando vedado cualquier adicional.

³ Artículo 19, párrafo 5º “ el impuesto sobre ventas y consignaciones será uniforme, sin distinción”

mercaderías en el territorio nacional era afectada por el impuesto cobrado en las ventas inter-estadales lo cual, al fin y al cabo, implicaba la existencia de barreras tributarias al libre movimiento de los productos en el territorio de la Unión. En consecuencia, los estados pasaban a tener condiciones para usar la política tributaria como instrumento de promoción del desarrollo⁴.

La reforma de 1965 buscó racionalizar la tributación estadual, substituyendo el IVC por un moderno impuesto sobre el valor adicionado en la circulación de mercaderías, ICM, como parte de un cambio profundo en el régimen de separación constitucional de tributos o, dicho de otra forma, en el régimen de separación constitucional de fuentes de ingresos tributarios en la federación brasileña, que pretendía construir un sistema tributario nacional.

A pesar de las condiciones políticas reinantes en el momento en que la reforma de 1965 fue adoptada, el modelo entonces concebido tuvo en cuenta la necesidad de promover el equilibrio federativo, asociando los cambios en la naturaleza y en la distribución de los tributos a un moderno régimen de compensaciones, orientado a la atención de las necesidades financieras de los estados menos desarrollados.

No obstante, la adopción del ICM no aplacó los conflictos federativos. Para atender las críticas de los estados menos desarrollados respecto a la excesiva concentración de la recaudación en los estados industrializados, fueron siendo hechas alteraciones puntuales. La reforma constitucional efectuada después de la redemocratización ofrecía una oportunidad para corregir los problemas en aquel entonces identificados, pero las condiciones particulares que rigieran el proceso de elaboración de la Constitución de 1988 no permitieron que esto ocurriese. Al contrario, los cambios procesados en aquel momento, abrieron el camino para que el sistema tributario brasileño fuese acumulando crecientes problemas para la economía y la federación, los que se fueron agravando a medida que sucesivas tentativas de reforma fracasaban.

⁴ Con ese cambio, los estados podrían aumentar la alícuota aplicada a un determinado producto para proteger o incentivar la producción local, o mediante un movimiento inverso, reducir la alícuota sobre productos en que disponían de ventajas comparativas para ampliar las ventas para otros estados. No obstante se mantuviera la paridad en la tributación de productos locales e importados, la producción en un determinado estado estaba también gravada con el impuesto cobrado sobre materias primas, productos intermedios y equipos oriundos de otras unidades de la federación. Además de esto, las diferencias de costo de transporte y logística, además de los financieros, podrían implicar ventajas significativas.

Para adicionar una nueva perspectiva al debate sobre la reforma del ICMS (impuesto a la circulación de mercaderías y servicios, el IVA brasileño) es importante conocer su historia. Con el pasar de los años las nuevas generaciones de administradores tributarios que participan en este debate, perdieron contacto con los orígenes de este impuesto. En tal razón, este texto dedica especial atención al análisis del origen del ICMS y de las transformaciones por las cuales este impuesto fue pasando, a lo largo de las más de cuatro décadas que transcurrieron desde su creación. Con esto, esperamos que el conocimiento de la historia ayude a superar las resistencias que han impedido la construcción del futuro.

Para facilitar la lectura es conveniente exponer inicialmente la forma en que el texto está organizado. La primera sección resume los rasgos que distinguen la fisionomía actual del ICMS, destacando la dificultad de encuadrar la naturaleza de este impuesto en cualquiera de las especies tributarias conocidas. La sección siguiente analiza las razones que llevaron a la creación de este impuesto y a las mutaciones que fue sufriendo a lo largo del tiempo. Las dos secciones subsecuentes destacan las consecuencias de esas transformaciones y las dificultades enfrentadas para corregirlas. Ellas conducen, naturalmente, a indagarnos sobre cuáles serían los caminos a ser transitados para que los fracasos de las tentativas anteriores de reforma no se repitan.

1- Naturaleza Del ICMS – ¿Quién puede describirlo?

El ICMS (impuesto a la circulación de mercaderías y servicios, el IVA brasileño) es hoy un impuesto en busca de una identidad. Los varios regímenes aplicados a la administración y cobro de este impuesto hacen casi imposible identificar su naturaleza. El mosaico de situaciones, conformado por la yuxtaposición de los distintos regímenes adoptados por los estados para facilitar la recaudación y reducir la evasión, se compone de partes que exhiben rasgos de un impuesto sobre el valor adicionado, otras que se aproximan a un impuesto monofásico sobre la producción de bienes, una gran parte formada por un impuesto sobre la producción industrial, un tributo sobre las ventas de pequeñas y micro empresas, y una especie de tarifa aduanera aplicada a la entrada de productos de otros estados en las ventas inter-estadales⁵.

Además, ninguna de aquellas partes se caracteriza por su adhesión a las normas propias de cada modalidad tributaria en que podrían encuadrarse. Las partes que se aproximan a un impuesto sobre el valor adicionado no garantizan el integral aprovechamiento de créditos acumulados en etapas anteriores, principalmente cuando los insumos provienen de otros estados y el destino del producto es la exportación. Aquella parte que resulta del cobro anticipado del impuesto en la etapa de producción industrial (substitución tributaria), se basa en la fijación de márgenes arbitrarios en la comercialización de los productos, contrariando la lógica subyacente en una economía de mercado. La aplicación de un régimen monofásico a los dos únicos bienes en que el principio del destino es adoptado en el ICMS (petróleo y combustibles de él derivados, y energía eléctrica), implica severas distorsiones en el caso de sectores altamente intensivos en el uso de esos insumos, que no son tributados en las etapas posteriores (servicios y actividades predominantemente exportadoras). Por otra parte, la ampliación del límite para el encuadramiento de pequeñas y micro empresas en el régimen de tributación de sus ventas, y la generalización del procedimiento de anticipar el cobro de la diferencia de alícuotas al momento en que el producto cruza las fronteras en las operaciones inter-estadales, adicionan nuevas distorsiones.

⁵ En realidad, el ICMS continua siendo un impuesto sobre la comercialización, pues la parte cobrada anticipadamente del comercio vía substitución tributaria incide sobre el margen de comercialización preestablecido. En la práctica, en una economía en que los precios son libremente fijados en el mercado, los MVAs resultan de una negociación con sectores industriales, apoyados en estudios técnicos y tomando en cuenta los intereses del fisco.

Las transacciones entre empresas sujetas a diferentes regímenes acrecientan un elemento más que contribuye a la ineficiencia económica de ese impuesto. La adopción de un régimen simplificado para empresas de pequeño porte facilita la vida de esas empresas y disminuye el costo de cumplimiento de las obligaciones accesorias, pero encarece sus intercambios con las demás empresas, en razón de que el crédito tributario a ser posteriormente computado por sus compradores es reducido y que los insumos por ellas adquiridos no les dan derecho a crédito⁶.

De un modo general, la diversidad de regímenes se vincula a la naturaleza de las actividades ejercidas, al tamaño de las empresas, y al grado de concentración sectorial de la producción. Los sectores de la industria y de la prestación de servicios de utilidad pública, en los cuales predomina un número reducido de grandes empresas que contribuyen con una parte mayoritaria de la recaudación, están en el régimen monofásico o en el de la substitución tributaria. Las pequeñas y micro empresas, definidas en función del volumen de su facturación, se encuadran en un régimen simplificado de pago (“Simples Nacional”) y pagan un porcentaje variable sobre sus ventas. Las restantes estarían en el llamado régimen normal, el que viene estrechándose a medida que avanza el proceso de ampliación del régimen de substitución tributaria, liderado recientemente por los estados de Minas Gerais y São Paulo, teniendo este último prácticamente encuadrado todo el PIB paulista en ese régimen.⁷

Con anterioridad a la adopción del “SIMPLES” nacional, los mecanismos simplificados de recaudación eran establecidos autónomamente por los estados, pero desde entonces los estados, el gobierno federal y también los municipios se unieron para aplicar una regla única al cobro de impuestos federales, estaduais y municipales. En ese nuevo régimen la recaudación del impuesto es centralizada y la repartición de los ingresos se rige por los criterios acordados, cabiendo a un colegiado tripartito la tarea de administrar su aplicación.⁸

⁶ El perjuicio puede ser particularmente severo en el caso de adquisición de insumos que estén tributados pesadamente, como combustibles, energía y comunicaciones.

⁷ En São Paulo la substitución tributaria se expandió a partir de 2007, amparada en un recurso del propio estado ante el Supremo Tribunal Federal, que cuestiona la aplicación de la disposición legal que prevé la devolución del dinero pagado demás, en los casos en que el margen de comercialización prefijado sea comprobadamente superior al precio efectivo de venta de las mercaderías.

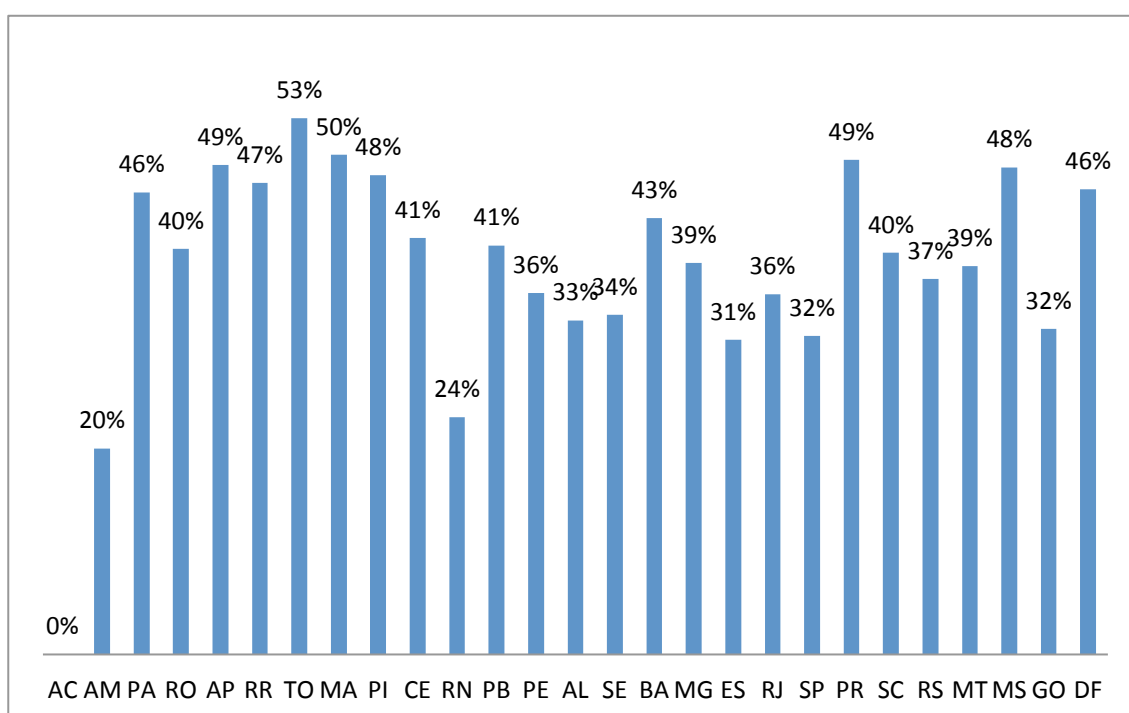
⁸ La importancia de ese régimen en la recaudación total es pequeña (cerca de 2,5%), pero crece en los estados menos desarrollados que poseen una pequeña base industrial.

No existen informaciones publicadas sobre la importancia relativa de cada régimen en el total del ICMS recaudado, no obstante, evidencias recogidas en un estudio anterior (Rezende, 2007) ya apuntaban para el hecho de que, cerca de la mitad de la recaudación de 2007, provenía de los tres nuevos sectores incorporados a la base del impuesto estadual en 1988 (combustibles, energía y comunicaciones) y de los ingresos obtenidos por medio de la substitución tributaria, índice aquel que debe haber crecido con la reciente ampliación de este régimen. En los estados menos desarrollados el llamado régimen normal de recaudación pasa a ser la excepción, como indican las evidencias adicionales para los Estados de Pernambuco y Mato-Grosso contenidas en el estudio citado.

En varios estados, datos recientes muestran que apenas los ingresos oriundos del impuesto incidente sobre las llamadas “blue chips” (combustibles, energía eléctrica y telecomunicaciones), se aproximan o ultrapasan la mitad del total recaudado, cabiendo destacar que esto se observa inclusive en estados más desarrollados como Paraná (véase el gráfico 1)⁹.

⁹ Los datos utilizados en la elaboración de este y de los demás gráficos presentados a lo largo del texto, combinan informaciones de las siguientes fuentes: Secretaría del Tesoro Nacional (STN), IPEA/DATA, Comisión Técnica Permanente del CONFAZ (COTEPE/CONFAZ) y Secretarías de Hacienda o Finanzas de los Estados y del Distrito Federal.

Gráfico 1. Participación de las “Blue Chips” en la Recaudación del ICMS- 2010



Un estudio reciente realizado por “Pricewaterhouse Coopers” para la CNI (2011), revela la magnitud que la práctica de la sustitución tributaria alcanzó en los últimos años, destacando la ampliación del número de productos encuadrados en este régimen en los estados del Sudeste. En 2004, en casi todos los estados el número de productos sujetos a la sustitución tributaria era entre 60 y 90. Las excepciones eran el Estado de Santa Catarina, en que los productos así tributados eran 44, y los Estados de Rio Grande do Norte, Piauí, Goiás y Rondônia, en que ese número pasaba de una centena. La expansión de ese régimen en los estados de Minas Gerais, São Paulo, Rio de Janeiro y Rio Grande do Sul, iniciada en 2008, incorporó doscientos nuevos productos en la sustitución tributaria en estos estados (algo más en Minas Gerais y algo menos en Rio de Janeiro), colocándolos a la vanguardia con una amplia ventaja en relación a los demás estados de la federación.

La expansión de la sustitución tributaria en cuatro de los estados con las mayores bases industriales del país no ocurrió por casualidad. Ella revela la tendencia de centrar la recaudación del ICMS en la etapa de la producción industrial, aun en los casos en que la razón que la justifica, es decir la atomización del comercio, no exista. El mismo estudio

de la Price anteriormente citado estima en cerca de 40% el número de casos de substitución tributaria en que aquella justificación no sería aplicable¹⁰.

El predominio de regímenes especiales establecidos para la recaudación tributaria, se deriva de la preferencia brasileña por la aplicación del “principio de la comodidad tributaria” para la recaudación de los tributos¹¹. Son varias las consecuencias de esto sobre la calidad de la tributación, cabiendo destacar las siguientes:

- a) Un alto nivel de ineficiencia económica;
- b) Una elevada injusticia en la distribución de la carga tributaria;
- c) Una absoluta ausencia de transparencia de la efectiva incidencia de los tributos;
- d) Una importante fuente de exacerbación de los conflictos federativos.

La ineficiencia económica de ese impuesto resultante de la acumulación de diferentes regímenes aplicados a su cobro ya es largamente reconocida¹², pero esto asume proporciones serias en el actual contexto, en que la economía brasileña se encuentra crecientemente expuesta a la competencia internacional, como así también por el avance de las nuevas tecnologías que adicionan grados de movilidad cada vez mayores, a las bases tributarias tradicionalmente explotadas dentro de los límites de los territorios nacionales.

Con las facilidades ofrecidas por las modernas tecnologías a la circulación de las mercaderías y servicios, en escala global y a costos cada vez menores, el componente tributario asume un papel relevante en las decisiones de adquisición de los productos o de la transferencia de la producción, o parte de ella, para otros países o continentes. En consecuencia, las relaciones comerciales entre las distintas regiones del país pueden sufrir transformaciones significativas, debilitando los lazos económicos entre ellas y generando conflictos que amenazan la preservación de la cohesión federativa.

¹⁰ Con la expansión de los tributos federales sobre la producción y comercialización de mercaderías y servicios (PIS-COFINS) y la tendencia observada en el ICMS, parece que estaríamos caminando para una situación inversa a la adoptada en 1965. La Unión quedaría con un impuesto general sobre la circulación y los estados con un impuesto sobre la producción industrial.

¹¹ El principio de la “comodidad tributaria” se refiere a la preferencia de los administradores de impuestos por adoptar regímenes que facilitan la recaudación.

¹² Véase Rezende (1999).

Junto con la transferencia de la producción para fuera del país se van el empleo y las bases tributarias, lo cual, más allá del perjuicio que causa al país, reduce las probabilidades de crecimiento de los ingresos públicos en el mediano y largo plazos. Las posibilidades de exportación de bases tributarias generadas, por la convergencia de la liberalización de los mercados con la utilización de nuevas tecnologías en los procesos de producción y circulación de las mercaderías y servicios, fueron analizadas por Vito Tanzi (Tanzi 2005). En ese trabajo, él llama la atención sobre la erosión provocada en las bases tributarias tradicionales, por la actuación subterránea de auténticas “termitas fiscales”. Esa erosión, propiciada por el avance de la tecnología de la información en diferentes áreas de la economía, proviene:

- a) del avance del comercio electrónico, tanto en el plano interno como internacional;
- b) de las facilidades para el movimiento de los recursos financieros por medio de transacciones electrónicas;
- c) de la creación de centros financieros “off shore”; y
- d) de la existencia de paraísos fiscales.

En ese contexto, la base fiscal de un país no queda circunscripta a su territorio, pudiendo extenderse a partes de la economía global. A ese respecto, dos cuestiones presentan un interés especial. La primera se refiere a la exportación de las bases tributarias resultante de la tercerización de partes del proceso productivo de grandes organizaciones (“outsourcing”), con la dislocación para otros países y continentes de servicios tales como “software”, “call centers” y otros; a esto se suma la producción de piezas y componentes utilizados en casi todas los ramos relevantes de la producción industrial, con lo cual buena parte de las bases tributarias tradicionalmente explotadas a nivel sub-nacional desaparece, conduciendo a la necesidad de concentrar la recaudación en tributos de baja movilidad territorial como la propiedad, la renta familiar y el consumo de mercaderías y servicios.

En el mediano y largo plazos todos salen perdiendo, pero la intensidad del antagonismo reinante ofusca la percepción de esto. Las barreras tributarias como las erigidas por el ICMS al comercio interno, estimulan el comercio de los estados de distintas regiones del país con otros países, desarticulan cadenas productivas internas, provocan la pérdida

de segmentos importantes del parque industrial, y desestimulan la agregación de valor a la exportación de productos derivados de la explotación de recursos naturales.

Las dificultades que el antagonismo y las desconfianzas crean para la aprobación de cambios en la tributación, comprometen las perspectivas de crecimiento y acaban afectando los propósitos de avanzar más rápido en dirección hacia los objetivos de reducción de las disparidades regionales y sociales. Para superar la resistencia de los entes federados al avance de reformas modernizadoras, es necesario que la sociedad se movilice, pero la falta de transparencia de los gravámenes impide que la ciudadanía tributaria se instale en Brasil.

Un estudio reciente (Gaiger, 2011) dejó claro que el ICMS es el tributo que más contribuye para la regresividad del sistema tributario brasileño, sin embargo la divulgación de este hecho no repercute en la sociedad¹³. La práctica de embutir el monto del impuesto en el precio de la mercadería (el “cobro por dentro”, en la jerga tributaria), la multiplicidad de alícuotas aplicadas, la diversidad de regímenes y la falta de armonización de las reglas adoptadas por los 27 estados de la federación, hacen imposible al consumidor tener conocimiento de la magnitud del impuesto que pesa en su bolsillo. La población de bajos ingresos es la más perjudicada, sin embargo la falta de conocimiento sobre la real dimensión del problema no crea las condiciones necesarias para que esa población se movilice en defensa de la necesidad de cambio.

El actual ICMS no tiene, por lo tanto, cualquiera de las ventajas atribuidas a un impuesto sobre el valor adicionado. A medida que se fue distanciando de su diseño original acumuló varias distorsiones. No obstante, la dificultad en promover las reformas que desde hace mucho vienen siendo discutidas, parece aumentar a medida que el tiempo pasa. Parte de esas dificultades puede ser atribuida a la pérdida de identidad de ese impuesto que fue mencionada al inicio de esta sección. Parece útil, por lo tanto, incorporar una perspectiva histórica al debate en curso, explorando su génesis y las sucesivas mutaciones sufridas a lo largo del tiempo, con la expectativa de que esto

¹³ Las mediciones de regresividad de impuestos indirectos están siempre sujetas a imperfecciones, lo cual es particularmente grave en el caso del ICMS por la dificultad de obtener informaciones sobre las alícuotas efectivamente aplicadas por los estados. Por otro lado, es difícil comprobar si la reducción de alícuotas para alimentos y otros productos de la canasta básica efectivamente se transforman en beneficio para el consumidor.

pueda contribuir para la comprensión sobre lo que precisa ser hecho para corregir sus deformaciones. La sección próxima intenta suplir esa laguna.

2- ¿Cómo y por qué se fue configurando esa situación?

2.1- La Génesis del ICMS

Frente a las presiones de lo cotidiano las enseñanzas de la historia son frecuentemente olvidadas. Quien se encarga de la tarea de administrar el ICMS, en un contexto marcado por conflictos de todo orden y presionado por la necesidad de celar por los intereses de los respectivos estados, no dispone de tiempo para dedicarse al estudio de la historia de este impuesto ni tampoco para preocuparse por su identidad. Vale la pena por lo tanto recordar los hechos y los argumentos que dieran origen al ICMS, en aquel entonces ICM, en la reforma tributaria promovida a mediados de los años sesenta del siglo pasado.

La creación del ICMS surgió en el contexto de los trabajos de la Comisión de Reforma del Ministerio de Hacienda, dirigida por el entonces Presidente de la Fundación Getúlio Vargas, Dr. Luiz Simões Lopes, cuyos trabajos se iniciaron en octubre de 1963, por lo tanto, con anterioridad a la instauración del régimen militar. Conforme a los relatos de la época, los responsables por ese trabajo consideraban su misión como un esfuerzo para promover reformas amplias, las cuales no debían limitarse a proponer cambios en rutinas de trabajo, reestructuración administrativa o revisión de las leyes tributarias. Entendían que cabía formular propuestas de mayor alcance, que podrían requerir enmiendas constitucionales en los campos financiero y tributario.

El cambio del régimen político ocurrido el 31 de marzo de 1964, corroboró la postura adoptada por la citada Comisión. Por determinación de la Presidencia de la República, el Ministro de Hacienda quedó encargado de rever la separación constitucional de tributos como paso inicial rumbo a una reforma tributaria nacional, designando una Comisión Especial para elaborar el ante-proyecto de reforma de aquella separación constitucional de fuentes de ingresos tributarios¹⁴.

¹⁴ Resolución interministerial GB-30, de 1965, de los Ministros de Hacienda y de Planeamiento. El presidente da Fundación Getúlio Vargas asumió también la presidencia de esa Comisión, de la cual

Los trabajos de esa Comisión se desarrollaron en dos fases. La primera se cerró con la entrega al Ministro de Hacienda en junio de 1965 de un ante-proyecto de enmienda constitucional, acompañado de un informe que exponía la justificación de las reformas propuestas. Ese ante-proyecto contemplaba dos enmiendas designadas como enmiendas A y B, las que perseguían los objetivos complementarios que serán expuestos más adelante. Las críticas y sugerencias provenientes de entidades públicas, empresarios, especialistas y otros sectores de la sociedad a ese ante-proyecto, fueron consideradas en la segunda fase de los trabajos de la Comisión, lo que llevó a efectuar revisiones de la propuesta original, entregándose el resultado de esta revisión al Ministro de Hacienda el 30 de octubre de 1965¹⁵.

En el informe que acompañaba la entrega del ante-proyecto original, la Comisión exponía las críticas a la situación entonces vigente y destacaba lo que consideraba como las dos principales fallas de la separación constitucional de fuentes de los ingresos tributarios de la época¹⁶.

La primera destacaba el hecho de que ella era tratada como un problema puramente jurídico, ignorando su dimensión económica. Además de las divergencias de interpretación entre los propios juristas esa práctica, seguida desde la Constitución de 1891, provocaba distorsiones económicas a medida que el crecimiento de las necesidades financieras de los poderes públicos demandaba el aumento de los ingresos, generando problemas jurídicos y aumentando la complejidad de los tributos federales, estatales y municipales.

Para ampliar el campo de sus potestades tributarias y así aumentar la recaudación, los gobiernos recurrían a la proliferación de figuras tributarias concebidas en términos puramente jurídico-formales, recurriendo a artificios, con mayor o menor habilidad, que infringían conscientemente las limitaciones constitucionales al ejercicio de la potestad impositiva. Esa práctica generaba superposición de tributos económicamente idénticos,

hacían parte los doctores Rubens Gomes de Souza, relator, Gerson Augusto da Silva, Secretario-Ejecutivo, Sebastião Santana e Silva, Gilberto de Ulhoa Canto y Mario Henrique Simonsen.

¹⁵ Con algunas modificaciones introducidas por los Ministros de Hacienda y de Planeamiento, el proyecto fue enviado al Congreso Nacional, relatado en la Comisión Mixta presidida por el Diputado Raimundo Padilha, y posteriormente aprobado con algunas alteraciones promulgándose el 1 de diciembre de 1965, convirtiéndose en la Enmienda Constitucional 18/65.

¹⁶ Para más detalles, consultar Fundação Getúlio Vargas, 1966 y 1967.

llevando a la Comisión a afirmar que en aquella época la cantidad de tributos formalmente distintos, era mucho mayor que los factores económicos que podían ser objeto de tributación.

Las críticas de la Comisión al régimen de separación constitucional de fuentes de ingresos tributarios, se extendían al hecho de que la Constitución pretendía repartir las bases tributarias atribuidas a la competencia del gobierno federal, estados y municipios en campos aparentemente estancos, lo que no ocurría en la práctica, en razón de las posibilidades que abrían las reglas prevalecientes para la adopción de mecanismos que soslayaban las limitaciones constitucionales, inclusive en lo referente al ejercicio de la competencia residual.

Esas críticas condujeron a las dos premisas adoptadas por la Comisión para orientar sus trabajos. La primera buscó distinguir los impuestos en razón de sus bases económicas, en vez de atender a su naturaleza jurídica. La segunda se asentó en la concepción de un sistema tributario nacional, en oposición al criterio histórico marcado por la coexistencia de tres regímenes tributarios autónomos, el federal, el estadual y el municipal.

La primera premisa condujo al agrupamiento de los impuestos en cuatro categorías definidas en función de la naturaleza de las actividades económicas: impuestos sobre el comercio exterior; impuestos sobre el patrimonio y la renta; impuestos sobre la producción y la circulación de bienes; e impuestos especiales, estos últimos considerados así en virtud de que sus características excedían los límites establecidos para las tres primeras categorías. Para evitar problemas posteriores, la Comisión proponía extinguir el campo residual, dado que las cuatro categorías abarcaban todas las bases económicas susceptibles de tributación.

La Comisión reconocía que la aplicación de la segunda premisa era más delicada, pues la concepción de un sistema tributario nacional en un país de gran dimensión territorial, acentuadas disparidades socioeconómicas y existencia de tres niveles de gobierno, no podía ignorar la realidad vigente y precisaba contemplar la posibilidad de poder adaptarse futuramente a cambios en las condiciones económicas y a la evolución de las ideas políticas. En ese aspecto, consecuentemente, buscó mantener las normas vigentes

reforzando su atención en asegurar la unidad económica, política y jurídica del país, a través de la remoción de las trabas fiscales a las actividades inter-estadales e inter-municipales, mediante medidas que buscaban evitar que el impuesto a la exportación y el impuesto que substituiría al impuesto sobre las ventas y consignaciones, funcionasen como armas de una verdadera guerra tributaria entre los estados productores y los estados consumidores.

El informe de la Comisión llamaba la atención sobre el hecho de que la propuesta de reforma podría venir a ser acusada de centralizadora. Vinculaba esa posibilidad al hecho de que la repartición de las potestades tributarias buscaba observar las recomendaciones de orden económico, apoyadas también en razones políticas, jurídicas y administrativas. Para compensar el hecho de que la propuesta atribuía un mayor número de impuestos a la Unión, proponía la creación de mecanismos compensatorios basados en la revisión del régimen prevaleciente de participación de los estados y municipios en los ingresos federales. Además, para asegurar la flexibilidad necesaria para la adaptación de ese régimen a cambios en las condiciones socioeconómicas, transfirió a la “Ley Complementaria”¹⁷ y a Resoluciones del Senado Federal la competencia para regular el funcionamiento del régimen de transferencias.

La flexibilidad defendida por la Comisión era el objeto de la denominada Enmienda A, que trataba del uso de Leyes Complementarias y de las Resoluciones del Senado para regular lo dispuesto en el texto constitucional. Según la Comisión, el uso de dos enmiendas era apenas un recurso de técnica legislativa, pues la enmienda A luego de ser aprobada podía ser integrada al texto constitucional, en cuanto la integración de la enmienda B al texto de la Constitución vigente, exigiría extensas transposiciones y volver a enumerar los artículos y demás disposiciones dificultando su interpretación. De allí la opción de que la enmienda B debía agregarse al texto de la Constitución, revocándose lo que estuviese en desacuerdo con ella.

La innovación introducida por la enmienda A, consistió en introducir normas que aseguraban a las leyes complementarias una posición jerárquicamente superior al de las leyes ordinarias, regulando las condiciones en que podrían ser propuestas, la iniciativa

¹⁷ En Brasil, la “ley complementaria” es un acto del Poder Legislativo que tiene por propósito complementar, explicar o adicionar algo a una norma constitucional.

de su proposición y el proceso de votación. Como tratarían de materias que regulaban las relaciones entre la Unión, estados y municipios, la iniciativa y la propuesta de leyes complementarias en materia tributaria fue atribuida al Ejecutivo, al Congreso, por la cuarta parte de los miembros de cualquiera de las cámaras, como también a las Asambleas Legislativas estatales, por más de la mitad de las mismas y en cada una de ellas por la mayoría de sus miembros.

La otra medida dirigida a proporcionar la flexibilidad necesaria, fue la posibilidad de que las leyes complementarias atribuyeran competencia al Senado Federal, para regular mediante sus Resoluciones materias tributarias de interés de la federación.

Con aquellas medidas, la Comisión buscaba asegurar la posibilidad de que la separación constitucional de fuentes de ingresos tributarios se ajustara a los cambios en la dinámica socioeconómica nacional, evitando que los cambios en la composición y reparto de las bases tributarias y de la población, contribuyesen para la conformación y acumulación de desequilibrios en la distribución de los recursos tributarios en la federación.

Esa preocupación se reflejó en el hecho de que la propuesta de enmienda constitucional, Enmienda B, se valiera apenas de un artículo y un párrafo para definir la naturaleza y las características del impuesto estatal incidente sobre la producción y la circulación de mercaderías, el ICM. Vale la pena transcribir el texto de esa propuesta:

Artículo 14- Compete a los estados, observado lo dispuesto en el párrafo único del artículo 17, el impuesto sobre las operaciones relativas a la circulación de mercaderías, realizadas por comerciantes, industriales y productores, salvo la exportación para el extranjero.

Párrafo único- el impuesto a que se refiere este artículo es:

- I- Uniforme para todas las mercaderías, no excediendo, en las operaciones que las destinen a otro Estado o a la exportación para el extranjero, el límite fijado en resolución del Senado Federal, en los términos de lo dispuesto en la ley complementaria;
- II- No acumulativo, deduciéndose, en cada operación, el monto cobrado en las anteriores, por el mismo o por otro Estado.

El reparto del campo tributario correspondiente a la producción y circulación de mercaderías quedaba claramente delimitado, con la atribución al gobierno federal de la competencia para tributar los productos industrializados y a los estados para tributar la circulación de mercaderías en general. El primero asumiría las características propias de un impuesto selectivo sobre el consumo¹⁸ y, el segundo, el carácter de un impuesto uniforme sobre todas las mercaderías, ambos obedeciendo al principio de no acumulación.

El ICM pasaba a substituir el antiguo impuesto estadual sobre ventas y consignaciones, IVC, creado por la constitución de 1934 y mantenido sin mayores alteraciones en las Constituciones de 1937 y 1946. Tenía como uno de sus objetivos corregir una conocida distorsión del IVC, como lo era la tributación del comercio inter-estadual. Para corregir este problema, la propuesta de la Comisión estableció que el Senado Federal por medio de Resolución, fijaría una alícuota techo para las operaciones inter-estaduales y determinó que la no acumulación del imposto se extendía al impuesto cobrado en etapas anteriores, aun cuando hubiese sido cobrado por otro estado de la federación, de forma que se eliminara la tributación inter-estadual por medio de la obligación de reconocimiento por el estado de destino, del crédito por el impuesto pagado en el estado de origen. En el caso de operaciones de exportación para el extranjero, la alícuota se aplicaría solamente a las etapas anteriores a la exportación de la mercadería. Ya estaba previsto, por lo tanto en esa versión inicial de la propuesta de enmienda que creaba el ICM, que el impuesto estadual no debería gravar las exportaciones, preservando el crédito por el impuesto cobrado en etapas anteriores¹⁹.

Con relación a los municipios, la dificultad que tenían para definir con claridad la base de cálculo de un impuesto sobre industrias y profesiones, determinó que ellos adoptasen una práctica que se resumía en tributar los ingresos brutos de las actividades, muchas

¹⁸ Estrictamente el IPI no podría ser clasificado como un impuesto sobre el consumo, pues no obstante adoptase la figura de un impuesto sobre el valor adicionado no se extendía a las etapas posteriores a la industrialización. Pero asumiría características de un impuesto de ese tipo por adoptar alícuotas selectivas en función de la naturaleza de los bienes producidos.

¹⁹ Resulta claro que esa determinación significaba que el estado que exportase mercaderías producidas con insumos adquiridos de otros estados arcaría con el peso de esa medida, no habiéndose considerado la cuestión del aprovechamiento de esos créditos. Por eso, como veremos adelante, la regla fue alterada rápidamente.

veces en la forma de un adicional del impuesto pagado al Estado por el mismo contribuyente. Con el objetivo de restringir el campo de incidencia del antiguo impuesto municipal sobre industrias y profesiones, la propuesta de enmienda constitucional atribuyó al municipio un impuesto sobre servicios de cualquier naturaleza, excepto los servicios de transporte y comunicaciones, que fueron reservados a la competencia de la Unión²⁰.

Para compensar los efectos financieros de la limitación impuesta a la competencia tributaria de los municipios, la propuesta estableció la obligación de que los estados entregaran a los municipios el 15% del monto recaudado con el nuevo impuesto estadual²¹.

Cabe destacar un aspecto de la propuesta de enmienda constitucional que merece ser tenido especialmente en cuenta en los actuales debates sobre la reforma tributaria. Se trata de la preservación por la Comisión de los impuestos únicos sobre combustibles, lubricantes, energía eléctrica y minerales, que ya existían anteriormente, los cuales fueron llamados por ella de impuestos especiales. Entendía la Comisión que esos impuestos ya se aproximaban a la idea de un sistema tributario concebido con bases nacionales, pues sustituían cualesquiera otras incidencias estaduales, municipales y federales sobre esas actividades, teniendo compartido el producto de su recaudación con estados y municipios.

La idea de un sistema tributario nacional también se reflejó en la forma adoptada para distribuir parte de los ingresos de los principales impuestos federales a los estados y municipios. De manera innovadora, la propuesta de enmienda constitucional estableció la transferencia del 20% de los ingresos de los impuestos federales sobre la renta y sobre los productos industrializados a un Fondo de Participación de los Estados y Municipios, de carácter compensatorio, atribuyéndole a la ley complementaria la tarea de regular la aplicación de ese fondo, acatando las disposiciones que determinaban la

²⁰ Como sabemos hoy, lo que significaba una limitación del campo de incidencia del impuesto municipal se transformó en una gran ventaja, en la medida que los servicios no tenían en aquella época la importancia que pasaron a asumir en la economía.

²¹ Esta norma también visaba compensar a los municipios no capitales por la supresión de la regla entonces vigente, que les aseguraba el 30% del exceso de la recaudación estadual en sus territorios, sobre el total de los ingresos locales.

entrega del 60% de los recursos de ese fondo a los estados y del 40% a los municipios, además de la obligación de que los beneficiarios aplicasen por lo menos el 50% del valor recibido en gastos de capital. El objetivo de esa última exigencia era promover la coordinación de los programas de inversión de los gobiernos federal, estadual y municipal, contribuyendo de ese modo al progreso económico y social de las respectivas regiones.

2-2- Las modificaciones introducidas en la propuesta original frente a las sugerencias presentadas

Como podría esperarse en razón de la magnitud de los cambios que propugnaba, la propuesta de la Comisión provocó fuertes reacciones especialmente de los representantes de estados, municipios y sectores productivos. En lo relativo a la parte que aquí nos interesa, que trata de la tributación sobre la producción y la circulación, las críticas a la propuesta inicial se apoyaban en el argumento de que el modelo adoptado por la Comisión, era incoherente con su propia premisa de eliminar la superposición de impuestos económicamente idénticos.

La respuesta a esa crítica se centraba en el hecho de que el modelo trataba de dar un carácter complementario a dos impuestos incidentes en fases distintas del proceso productivo. En esa respuesta, se reconocía que hubiese sido mejor invertir la solución adoptada, atribuyendo el impuesto sobre la producción a los estados y el impuesto sobre la circulación al gobierno federal, en la medida que la producción representaba un hecho generador localizado y la circulación se difundía a todo el territorio nacional. Sin embargo, tal opción requería que el impuesto de producción tuviese incidencia única con una alícuota consolidada, lo cual no era compatible con las condiciones económicas de la época.

Como buena parte de las críticas escondía un hecho que hasta hoy es fuente de conflictos, como lo es la resistencia de los estados para desistir de la tributación a las exportaciones, principalmente cuando estaban obligados a reconocer el crédito por el impuesto cobrado por otros estados en operaciones anteriores a la exportación, las modificaciones adoptadas por la Comisión en este caso, se resumieron a la supresión de

la salvaguardia de que el impuesto estadual no incidiría sobre las operaciones de exportación para el extranjero.

La fuerza de los intereses de los municipios en el debate tributario, se reveló en la amplitud de los cambios promovidos por la Comisión en la propuesta original atendiendo a una fuerte presión de entidades representativas de los municipios, que argumentaban que la competencia para tributar los servicios no sería capaz de compensar las pérdidas que los municipios sufrirían con la extinción del Impuesto de Industria y Profesiones. En la nueva redacción de la enmienda constitucional se mantuvo la competencia de los municipios para tributar los servicios, pero ellos pasaban a tener también la competencia para aplicar una alícuota no superior al 20% de la instituida por el Estado, sobre la misma base definida en la ley estadual para el ICM, limitada a las operaciones ocurridas en el respectivo territorio municipal, independientemente de que hubiese sido efectivamente recaudado por el estado²². La nueva regla consagraba la práctica vigente, estableciendo límites para evitar abusos en esa área.

En cuanto a las disposiciones que trataban de la redistribución de los ingresos, las críticas se referían a la pérdida de autonomía tributaria de los estados y municipios, pero las reivindicaciones se concentraban en el aumento de los porcentajes a ser repartidos. Con el cambio antes señalado, quedaba suprimida la disposición que determinaba la transferencia del 15% del ingreso estadual a los municipios, que era substituido por la nueva regla de participación en el impuesto estadual.

Otra modificación importante fue la promovida en el Fondo de Participación que, en la nueva redacción, limitaba al 80% la participación de la Unión en la recaudación del IPI y del IR determinando la entrega del 20% restante a aquel fondo, independientemente de su inclusión en el presupuesto federal. A través del mismo cambio, el fondo fue dividido en dos: el Fondo de Participación de los Estados y el Fondo de Participación de los Municipios, cada uno con el 10% de los ingresos de esos impuestos, quedando

²² Esa regla anticipaba sugerencias contenidas en propuestas de reforma tributaria sobre la aplicación de una alícuota municipal, sobre la base de un impuesto estadual que reuniese la tributación de mercaderías y servicios en un solo tributo.

también garantizada la transferencia automática de los recursos a los beneficiarios y manteniendo la obligación de aplicar el 50% de los recursos en inversiones.

Buscando dar tiempo para que las administraciones tributarias se preparasen para cobrar el nuevo impuesto, la enmienda 18 estableció que el impuesto entonces vigente sería mantenido hasta el 31 de diciembre de 1966, a partir de cuando él debería ser substituido. Estableció también que la substitución podría ser hecha gradualmente en los ejercicios de 1967, 1968 y 1969, en caso de que así lo dispusiera la ley complementaria.

En la exposición de motivos que el Ministro de Hacienda Octávio Gouveia de Bulhões encaminó el 1º de noviembre de 1965 al Presidente de la República, con la propuesta de enmienda constitucional con el número 18, él destacó la urgencia de reexaminar los impuestos de la federación con el fin de instituir un sistema compatible con los requisitos del progreso económico del país. Destacó también que la multiplicidad y la acumulación de incidencias tributarias, pese a la separación formal de los impuestos, dificultan y encarecen la producción. Menciona que los obstáculos al progreso se están haciendo alarmantes. ¿Suena familiar?

2.3- El conflicto regional y el proceso de manipulación genética del ICM.

Además de corregir la ineficiencia económica del antiguo impuesto sobre ventas y consignaciones, el cambio propuesto por la Comisión de la Reforma buscaba cohibir la competencia fiscal que, como señala en forma expresa en su informe, configuraba una auténtica guerra tributaria entre los estados brasileños. En la raíz de esa guerra estaba la disputa por la atracción de actividades económicas, la cual se nutría con las conocidas rivalidades regionales.

La tributación “en cascada” constituía la munición de la guerra tributaria de la época. Como el comercio inter-estadual era tributado por el IVC, los estados buscaban atraer la producción de algunos bienes para dentro de sus fronteras reduciendo la alícuota aplicada a esos productos y, al mismo tiempo, aumentando la alícuota aplicada a productos venidos de fuera. Al uniformizar la alícuota interna y extender el principio de la no acumulación al comercio inter-estadual, adoptando una alícuota techo uniforme

para la aplicación del ICM a las operaciones inter-estadales, la propuesta de la Comisión pretendía corregir este problema.

Pero el recelo de la propia Comisión con respecto a las dificultades de sustentar una alícuota uniforme para el ICM, en un contexto de acentuada disparidad de situaciones, no demoró en manifestarse. La intención de adoptar una alícuota única del 15% fue abandonada enseguida, con la adopción de una alícuota del 18% a ser aplicada por los estados de las regiones Norte y Nordeste, buscando compensar el hecho de que en razón de las alícuotas más elevadas del IVC adoptadas en esas regiones, una alícuota única las dejarían en desventaja²³. A ese respecto, vale la pena reproducir a continuación el siguiente trecho del informe de la Comisión de la Reforma:

“Pese a la diversidad de condiciones de las varias regiones geoeconómicas del país, fue expuesta y finalmente adoptada la idea de fijación a título de experiencia, de una alícuota única del 15%, para regir en los sistemas tributarios de todas las Unidades de la Federación (artículo 1º, inciso I, del Decreto-Ley n° 28, del 14 de noviembre de 1966, artículo 4º del Acto Complementario n° 27 y artículo 6º del Acto Complementario n° 31, del 8 y 28 de diciembre de 1966, respectivamente).

Todo lleva a creer, no obstante, que los Estados pertenecientes a las diferentes regiones geoeconómicas del país acabarán diversificando mediante un convenio multilateral, aun dentro de los límites de la ley federal, las alícuotas del impuesto. La experiencia de la alícuota única del 15% difícilmente será mantenida por todos los Estados. El clamor ya existente es en el sentido de elevarla al máximo permitido por la legislación federal²⁴.”

²³ Como la base productiva de esos estados era limitada, una alícuota uniforme haría que ellas recaudasen apenas el ICM incidente sobre el margen adicionada por el comercio local.

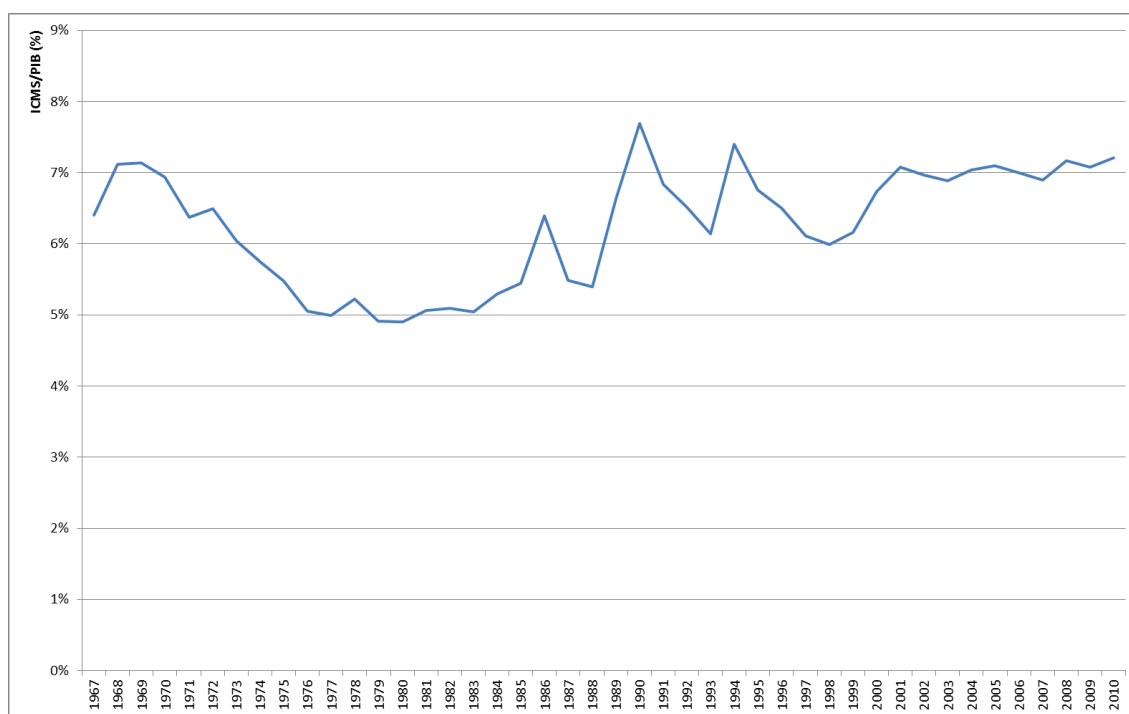
²⁴ Fundación Getúlio Vargas, Comisión de la Reforma del Ministerio de Hacienda (1967). Informe Final, pg 126.

El proceso de desfiguración de la propuesta del ICM puede ser dividido en cuatro fases, definidas en función de los factores políticos y económicos que influyeron en la opción por los cambios realizados en cada una de ellas. La primera fase comprende el período 1967- 1979, y está demarcada por los años iniciales de consolidación de ese impuesto y por el fuerte crecimiento de la recaudación derivada de la acelerada expansión de la economía brasileña. La segunda fase se extiende de 1980 a 1989, comprendiendo los años de distensión política que antecedieron el fin del régimen militar y los cuatro primeros años del gobierno que asumió el poder después de la redemocratización.

El período 1990-1994 demarca la tercera fase de la evolución del ICMS. El se destaca por la implementación de las nuevas reglas adoptadas para el cobro del impuesto estadual, ahora rebautizado como ICMS, y su convivencia con las altas tasas inflacionarias entonces predominantes. La fase actual, que se inicia en 1995 tiene como principales marcos la estabilización monetaria, la privatización de los antiguos monopolios estatales, y el agravamiento de la guerra fiscal.

Durante cada una de esas fases la recaudación del ICM/ICMS, en porcentajes del PIB nacional, exhibió comportamientos distintos conforme puede apreciarse en el gráfico 2, a partir del cual se exponen algunas explicaciones sobre las diferencias de comportamiento presentadas.

Gráfico 2. Recaudación del ICMS en % del PIB nacional: 1967-2010



1967-1979

La Constitución Federal de 1967 mantuvo las reglas de la Enmienda 18/65 con tres modificaciones importantes. Extendió al Senado Federal la competencia para que, mediante Resoluciones, estableciese también las alícuotas máximas del ICM aplicables a las operaciones internas e, igualmente, a las operaciones de exportación para el exterior, y reservó para la Presidencia de la República la iniciativa de proponer esas resoluciones (artículo 24, II, párrafo 4º). Adicionalmente, el Acto Complementario 40 del 30 de diciembre de 1968, estableció que las alícuotas de ese impuesto deberían ser uniformes para todas las mercaderías en las operaciones internas, inter-estaduales y de exportación para el extranjero, manteniendo la atribución del Senado para fijar las alícuotas máximas para cada una de esas operaciones.

Es cierto que la Comisión reconocía el hecho de que la concentración de la actividad productiva en la porción meridional del territorio brasileño, iría a concentrar la recaudación del impuesto estadual y en razón de esto, propuso la creación del fondo de participación de los estados en los ingresos federales, para compensar a las unidades cuya base económica no fuese suficiente para generar un nivel adecuado de ingresos propios.

En ese entonces, el rigor técnico no era compatible con un cuadro de acentuadas rivalidades políticas y grandes disparidades económicas regionales. Además, implicaba la pérdida de autonomía en el campo tributario, lo cual los estados se negaban a aceptar.

Los elementos considerados en la definición de la alícuota no son conocidos. En tesis, la alícuota a ser aplicada en substitución de un impuesto acumulativo sobre las ventas por otro no acumulativo, tendría que tomar en cuenta informaciones sobre la composición de las cadenas productivas, es decir, sobre el número de etapas recorridas hasta la comercialización del producto final y del valor agregado en cada una de ellas. Esto implicaba una gran dificultad, porque en esa substitución se trataba de aplicar una alícuota uniforme a la diversidad de alícuotas del IVC aplicadas por los estados. Como es probable que las informaciones disponibles en la época no brindaran mucha seguridad para esa estimación, la prudencia recomendaba determinar valores que evitasen problemas ya en los primeros momentos de adopción de esa novedad²⁵.

Como ya fue señalado por Rezende (2009a), el recelo de los estados respecto a los perjuicios financieros que podrían derivarse de la adopción del ICM se mostró infundado. Impulsada por la magnitud de la alícuota y por la expansión de la economía, la recaudación del ICM tuvo un crecimiento significativo en todos los estados en el primer año en que el impuesto fue implantado, con excepción del de Amazonas en que la alícuota del IVC del 11% era la más alta del país. La recaudación total creció cerca del 60% en valores nominales, índice éste superado con amplitud en el Nordeste (con un crecimiento del 80%) y en el Centro-Oeste (con un crecimiento del 100%)²⁶.

La expansión de la economía sustentó tasas elevadas de crecimiento de la recaudación en los cinco años siguientes. En 1972 los ingresos totales del ICM superaban en más de cuatro veces el valor recaudado en 1967. Un crecimiento de ese orden de magnitud se registró en todas las regiones, con el Centro-Oeste y el Sur presentando índices un poco mayores aun, y el Norte recuperándose de las pérdidas iniciales registradas por el

²⁵ Un método simplificado podría basarse en la hipótesis de que las mercaderías recorriesen en promedio 3 etapas hasta su venta final lo cual, tomando en cuenta el patrón de las alícuotas del IVC, daría por resultado una alícuota de entre el 15% y el 18%.

²⁶ Con esto, la intención de poner coto a la competencia fiscal entre los estados con la adopción del ICM no se materializó. Con la bonanza fiscal, la competencia por la atracción de inversiones se vio reactivada.

Estado de Amazonas. En sentido opuesto, el Nordeste registró un crecimiento un poco por debajo del promedio, lo que determinó que su participación en los ingresos totales disminuyera en un porcentaje de un punto y medio en ese período (del 10,3% en 1967 para 8,9% en 1972).

A pesar de las enormes ganancias registradas por todos los estados, la pérdida de posición relativa del Nordeste en el monto total del ICM en los primeros años de implantación del nuevo impuesto, desató un intenso debate centrado en el perjuicio que el nuevo impuesto estaba trayendo para las regiones menos desarrolladas, colocando en contraposición a los representantes de los estados del Nordeste, por un lado, y a los estados del Sudeste encabezados por el Estado de São Paulo, por el otro.

El quid de las argumentaciones reposaba sobre el criterio adoptado para la tributación de las operaciones inter-estadales. La aplicación de una alícuota única del 15% en esas operaciones adoptada inicialmente, significaba que la mayor parte de la recaudación oriunda de las ventas para otros estados quedaba con el estado productor, lo cual al fin y al cabo implicaba una transferencia de renta de los consumidores de los estados más pobres para los estados más desarrollados. La solución para este problema según los representantes del Nordeste, era reducir a la mitad la alícuota inter-estadual.

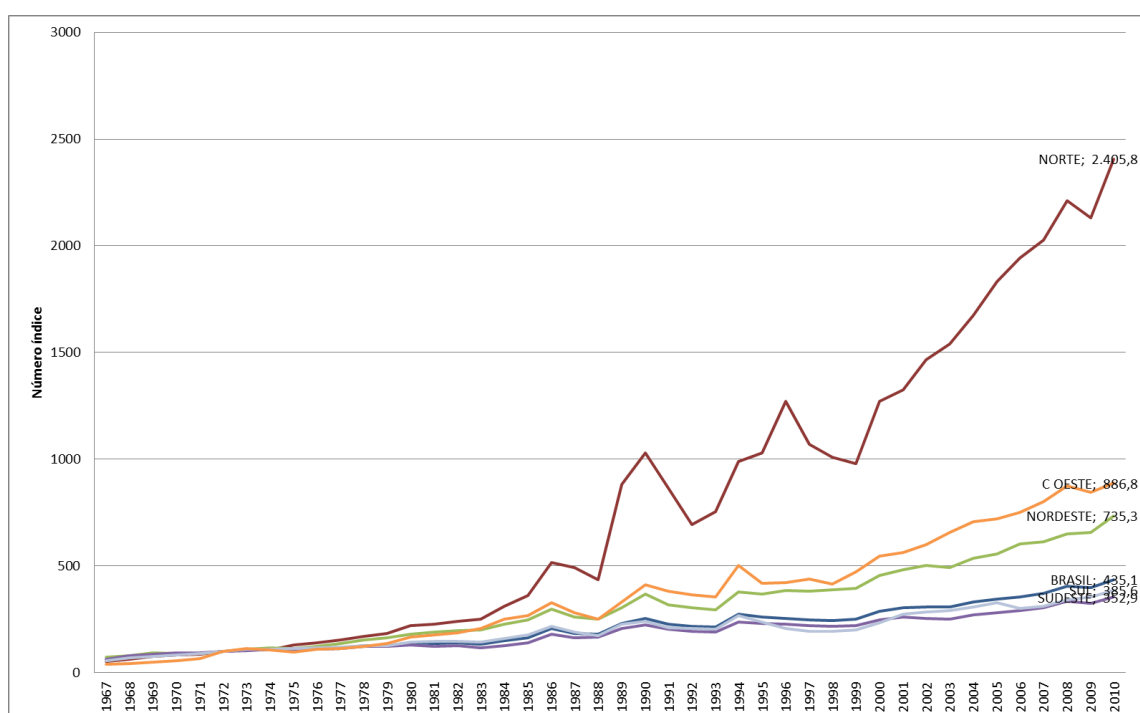
La temperatura del conflicto regional aumentó con la promulgación por el gobierno federal del Decreto-Ley n° 406 en 1968, que determinó la no incidencia del ICMS en la exportación de productos industrializados, elevando por el mismo acto para el 17% la alícuota del ICM aplicada en las operaciones internas en los estados de las regiones Sur y Sudeste. No obstante mantuviese en el 15% la alícuota aplicada en esas regiones a las operaciones inter-estadales, esa medida adicionó más combustible para el enardecimiento del conflicto regional.

Desde entonces fueron siendo adoptadas nuevas medidas paliativas, poniendo de manifiesto la opción por cambios puntuales para lidiar con los problemas en el área de la tributación estadual, lo cual predominó en toda la historia del ICM y rige hasta nuestros días.

La danza de las alícuotas fue impulsada por el conflicto regional y el desempeño de la economía. En la década del setenta el buen desempeño de la economía permitió que, en dos rondas sucesivas, el Senado Federal promoviese la reducción gradual de las alícuotas internas del ICM en medio punto porcentual al año. La primera (Resolución 65/70) hizo que las alícuotas internas cayesen en 1974 para el 16% en el Norte y Nordeste, y para el 15% en las demás regiones. Con la segunda (Resolución 58/73) esas alícuotas bajaron para el 15% y el 14%, respectivamente. Para preservar la diferencia en favor de las regiones menos desarrolladas, las alícuotas inter-estadales cayeron para el 12% en la primera ronda y para el 11% en la ronda siguiente, siendo fijada la alícuota aplicada a las exportaciones en el 13%.

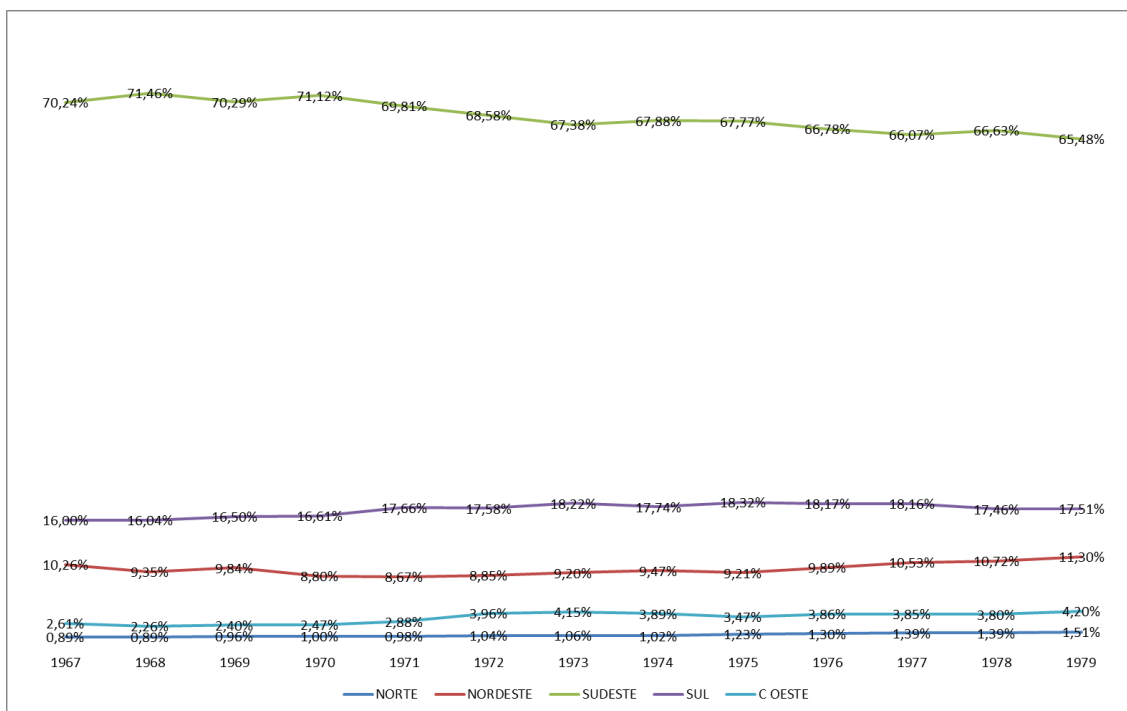
Con la fuerte expansión de la economía la recaudación del ICM pudo soportar la reducción de las alícuotas y sustentar el crecimiento real de los ingresos, sin embargo, a un ritmo menor que el alcanzado en los momentos iniciales. El total recaudado como proporción del PIB registró una pérdida expresiva conforme se mostró en el gráfico 2, pero a precios de 2010 los ingresos totales continuaron subiendo, con lo cual a fin de la década de 1970 el total recaudado en todo el país era mucho más que lo obtenido en el primer año de vigencia de ese impuesto. Nótese que en aquel período el comportamiento de la recaudación era semejante en todas las regiones, pero a partir del inicio de los años ochenta las regiones menos desarrolladas fueron ganando posición a medida que crecía la diferencia en las alícuotas inter-estadales (véase el gráfico 3).

Gráfico 3. Evolución de los ingresos del ICM/ICMS a precios de 2010: 1967=100



La reducción de las alícuotas inter-estaduales contribuyó para que los ingresos de las regiones menos desarrolladas crecieran a un ritmo más acelerado, lo que determinó la disminución en cinco puntos porcentuales la participación del Sudeste en la recaudación total al final de la década del setenta (véase el gráfico 4), lo cual sin embargo no impidió que la competencia fiscal, que había sido retomada inmediatamente después del cambio del impuesto estadual, continuase expandiéndose pese a la intención de que la reforma

Gráfico 4. Participación de las regiones en los ingresos totales del ICM – 1972-1979



En un esfuerzo por cohibir la competencia entre los estados para atraer actividades productivas con base en la concesión de beneficios fiscales, el gobierno federal promovió la promulgación de la Ley Complementaria nro. 24 de 1975, que estableció la obligatoriedad de realizar convenios entre los estados para conceder cualquier especie de beneficio fiscal con base en el entonces ICM, entre ellas:

- exención;
- reducción de la base de cálculo;
- devolución total o parcial, directa o indirecta, condicionada o no, del tributo al contribuyente, al responsable o a terceros;
- concesión de créditos presumidos;
- cualquier otro incentivo o favorecimiento fiscal o financiero-fiscal, concedido con base en el Impuesto de Circulación de Mercaderías, del cual resulte la reducción o eliminación, directa o indirecta, del respectivo gravamen;
- prórrogas y extensiones de las exenciones vigentes a esa fecha.

Además estableció que los convenios fueran celebrados en reuniones presididas por representantes del gobierno federal, y para las cuales tuviesen sido convocados representantes de todos los Estados y del Distrito Federal. La presencia de

representantes de la mayoría de las unidades de la federación, sería una condición para la realización de esas reuniones, quedando establecido que la concesión de beneficios dependería siempre de una decisión unánime de los Estados representados y que su revocación, total o parcial, dependería de la aprobación de los cuatro quintos, por lo menos, de los representantes presentes.

Estrictamente, el acto legislativo anteriormente mencionado no trata de la creación de un colegiado tal como lo vemos hoy en día. El objeto de ese acto era bien específico: establecer una regla que restringiera la autonomía de los estados en la concesión de incentivos a los contribuyentes del impuesto estadual. De acuerdo con lo dispuesto en la LC 24/75, las exenciones del ICM como así también otros beneficios que implicasen la reducción del gravamen, pasaban a depender de la aprobación por unanimidad de todos los estados brasileños, en reuniones convocadas y presididas por el Gobierno Federal²⁷.

No obstante la LC 24 no exigiese la presencia de representantes de todos los estados para la realización de las reuniones, los convenios que en ellas se aprobasen solamente serían válidos después de ser ratificados, formal o tácitamente, por todos los entes de la federación.

La falta de observancia de lo dispuesto en los convenios, implicaría la anulación del beneficio con la consecuente ineficacia del crédito fiscal y la exigibilidad del impuesto, así como la posibilidad de que el Tribunal de Cuentas de la Unión arguyera la presunción de irregularidad en las cuentas del estado correspondientes al mismo ejercicio, y se le suspendiera a éste el pago de las cuotas del FPE.

En aquel entonces, como ahora, la interrupción de la competencia fiscal generaba presiones a favor de la garantía del usufructo de los beneficios anteriormente concedidos. Así, la LC 24 determinó la manutención de los beneficios que estaban amparados en leyes federales o en convenios nacionales o regionales, y estableció que todos los demás estarían revocados en caso de que no fuesen convalidados por medio de un primer convenio a ser firmado en los términos de esa ley, el cual debería celebrarse

²⁷ La LC 24/75 no menciona la existencia de un Consejo. Por iniciativa del gobierno federal, los representantes de los estados serían convocados por él para deliberar sobre la concesión o revocación de beneficios fiscales.

en un plazo de noventa días a contar desde la fecha de la publicación de esa misma ley²⁸. Para esa convalidación, la LC 24 estipuló el quórum de 2/3 de los representantes para su aprobación y el mismo quórum para su ratificación.

Con la recuperación de la autonomía para instituir y legislar sobre los impuestos de su competencia, derivada de la reforma promovida por la Constitución de 1988, la disciplina impuesta por la LC 24/75 comenzó a ser vulnerada. No obstante que las mismas reglas hayan sido formalmente preservadas, fue amputada la mano-de-hierro que conducía el funcionamiento del CONFAZ. El gobierno federal continuó ejerciendo la presidencia del órgano, pero sin condiciones efectivas para dirimir conflictos y conducir el proceso decisorio. La manutención de la presidencia de ese órgano en manos del gobierno federal, revelaba más la imposibilidad de que los estados se pusieran de acuerdo respecto a un nuevo formato para este colegiado, de que una disposición colectiva de conceder al gobierno federal el papel de moderador en las discusiones y de árbitro en las divergencias.

Esta interpretación surge de manera implícita, de la forma en cómo la reglamentación define la organización del CONFAZ en la versión aprobada en 1997. De acuerdo con ese reglamento, el CONFAZ está constituido por un representante de cada estado y del Distrito Federal (los respectivos Secretarios de Hacienda) y un representante del Gobierno Federal (el Ministro de Hacienda). El reglamento no establece a quien le compete presidir el colegiado, no obstante mencione en algunas de sus disposiciones que cabe al Presidente, no exclusivamente como lo hacía antes²⁹, convocar las reuniones ordinarias y extraordinarias y que las reuniones del Consejo serán presididas por el Ministro de Hacienda o su representante. Da a entender, por lo tanto, que la presencia del gobierno federal es importante para preservar la institución, pero no como fuera esperado para hacerla funcionar.

De hecho el reglamento vigente va más allá de las atribuciones que la LC 24/75 había previsto para regular la concesión de incentivos fiscales por los estados. De acuerdo con ese reglamento, el CONFAZ asume formalmente la finalidad de promover la

²⁸ Excepto los beneficios concedidos por plazo cierto o en función de determinadas condiciones que ya hubiesen sido incorporadas al patrimonio jurídico del contribuyente.

²⁹ Las reuniones pueden ser también convocadas por un tercio, por lo menos, de los miembros del colegiado.

armonización de los procedimientos y normas inherentes al ejercicio de la competencia tributaria de los estados, como también la de colaborar con el Gobierno Federal en materias relativas a la deuda pública e instituciones financieras estatales³⁰. Sin embargo, en la práctica la actuación de los estados no estuvo orientada a la búsqueda de la armonización. Distintos procedimientos para reconocer los créditos tributarios generados en consecuencia de exportaciones, diversidad de regímenes aplicados al cobro del impuesto y, sobre todo, la proliferación de beneficios al margen de las reglas establecidas por la LC 24, revelan la incapacidad del CONFAZ para alcanzar sus objetivos y substituir el antagonismo reinante por el fortalecimiento de la cohesión federativa.

En realidad, la cuestión es más profunda y rebasa la capacidad del CONFAZ para lidiar con ella. Desde la formación de la federación brasileña la cuestión regional estuvo en el centro de los debates sobre los conflictos entre las unidades federadas, conflictos estos de difícil solución ante la ausencia de una estrategia de desarrollo regional conducida por el gobierno federal. Como veremos más adelante, la dimensión de esos conflictos crece cuando las condiciones económicas amplían las oportunidades de inversión, e incorporan nuevos dilemas después de la apertura de la economía y el avance de las nuevas tecnologías aplicadas al proceso productivo. Sin políticas especialmente diseñadas para tratar esas cuestiones, la realidad política se sobrepone a los dictámenes legales, y la dificultad de hacer valer lo dispuesto en las leyes crea espacio para que las limitaciones contenidas en ellas sean soslayadas. La política de la competencia fiscal precisa prestar atención a legítimas preocupaciones de los líderes políticos de los estados menos desarrollados, dando solución a las demandas por generación de empleos urbanos, las cuales crecen junto con el proceso de urbanización de la población.

1980-1989

El advenimiento de la crisis económica que se extendió prácticamente por toda la década del ochenta, con una fuerte repercusión en los ingresos de los estados industrializados, reactivó el conflicto federativo llevando a tentativas de unificar en el

³⁰ La colaboración entre las haciendas públicas de los entes federados para fines de fiscalización de los respectivos tributos está prevista en el Código Tributario Nacional (art 199).

16% la alícuota inter-estadual por medio de una Resolución del Senado en noviembre de 1979. Pero la reacción a esa tentativa provocó un nuevo cambio. Mediante la Resolución n° 7 del 22 de abril de 1980, el Senado Federal no solamente mantuvo en el 11% la alícuota inter-estadual, como también implantó el régimen de alícuotas diferenciadas para esas operaciones en función del origen y destino de las mercaderías, lo que prevalece hasta hoy. Conforme con lo dispuesto en esa Resolución, las alícuotas aplicadas a las salidas de mercaderías del Sur y del Sudeste para las demás regiones, caerían para el 10% en 1980, 9,5%, en 1981; y 9% a partir de 1982. Esa misma resolución atribuyó al Estado de Espírito Santo el mismo tratamiento dispensado a los estados del Norte y del Nordeste³¹.

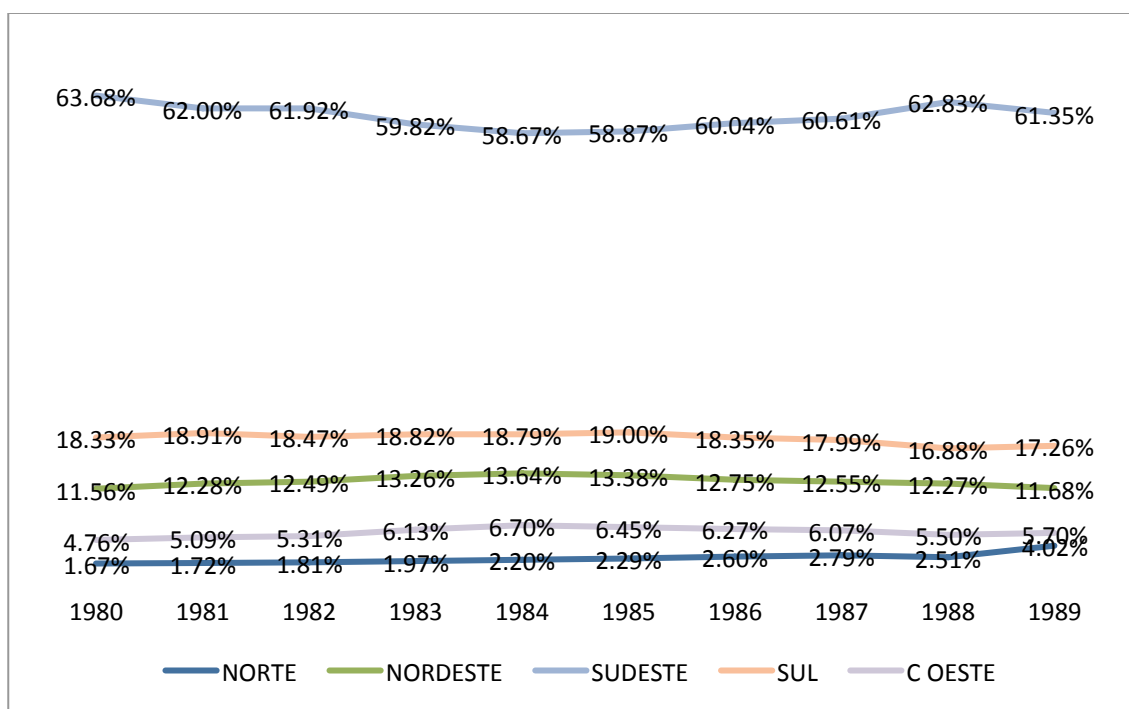
Abierto el camino, nuevas Resoluciones ampliaron la diferencia de las alícuotas inter-estaduales en el comercio inter-estadual. En 1983 la alícuota aplicada a la salida de mercaderías con destino al Sur y al Sudeste fue aumentada para el 12%, nivel que fue mantenido por la Resolución n°22 de mayo de 1989, la cual redujo para el 7% la alícuota aplicada a la salida de mercaderías de esas regiones hacia las demás, con vigencia a partir de 1990³².

El efecto de la reducción de las alícuotas inter-estaduales en el comportamiento de la recaudación regional del ICM puede ser visto en los gráficos 5 y 6. La participación del Sudeste en la recaudación total bajó para un nivel del 60% y, aun con una leve recuperación, cerró la década en un nivel muy por debajo del verificado a fines de la década anterior.

³¹ Según un testigo presencial, la extensión de esa ventaja a Espírito Santo fue necesaria para obtener la adhesión de los senadores de ese estado al cambio pleiteado. Otro testimonio de un observador privilegiado, menciona que los estados del Sur-Sudeste (excepto Espírito Santo) se unieron para defender la propuesta de adoptar una alícuota inter-estadual reducida para tan solo las operaciones inter-regionales, lo cual en principio atendería los intereses de los llamados estados consumidores. Esta propuesta, sin embargo, fue modificada por el Senado que adoptó alícuotas diferentes conforme fuera el sentido del comercio inter-regional, tal como lo conocemos hoy día.

³² La amplia mayoría de la bancada de las regiones menos desarrolladas en el Senado facilitaba la aprobación de esa medida.

Gráfico 5. Participación de las regiones en los ingresos totales del ICMS – 1980-1989

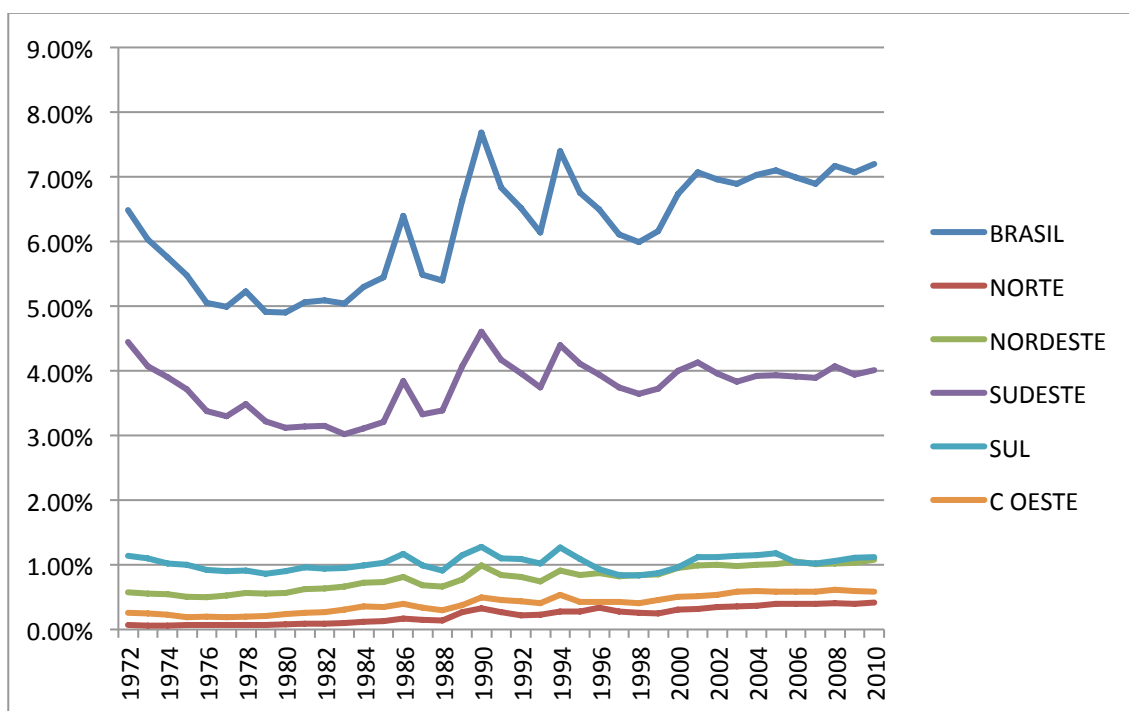


Los cambios efectuados a lo largo de la década del ochenta reflejan la transformación del escenario político, consecuente del proceso de transición hacia la democracia en el último período del régimen militar, que culminó con las elecciones de 1984. No por casualidad la quiebra del principio de alícuotas inter-estadales uniformes, defendido por la Comisión de la Reforma de 1965, solo vino a producirse en 1980 cuando la demanda de las regiones menos desarrolladas encontró un ambiente más favorable para ser atendida. Y la ampliación de esa ventaja ocurrió en 1989, ya en la vigencia del primer mandato pos-redemocratización.

El descompás entre el nuevo orden político y la situación económica, demarcó la danza de las alícuotas de la década del ochenta. La crisis económica que se produjo al inicio de esa década perduró por toda ella, salvo algunos momentos de corta euforia como los registrados durante el Plan Cruzado en 1986. Consecuentemente, la recaudación del ICM se mantuvo en la primera mitad de la década en torno de un nivel del 5% del PIB, y no consiguió sustentar el crecimiento de ingresos obtenido en 1986. En 1988, cuando los trabajos de la Constituyente convergían para su finalización, ya había retrocedido para cerca de aquel nivel (véase el gráfico 6), reforzando la demanda de los estados por ampliación de la base de ese impuesto.

Nótese que la caída registrada en la relación ICM/PIB hasta 1983 se debe casi exclusivamente al comportamiento de la región Sudeste. El Nordeste y el Centro Oeste mantuvieron una trayectoria ascendente en el período.

Gráfico 6. La recaudación del ICMS en % PIB, por regiones -1972-2010



La ampliación de la diferencia de las alícuotas aplicadas al comercio inter-regional en 1983, permitió que la recaudación del ICM en las regiones menos desarrolladas aumentase continuamente a lo largo de todo el período como porcentaje del PIB nacional, en cuanto la participación del Sudeste y del Sur solamente se estabilizó a partir del 2002.

Aparte de la danza de las alícuotas, no ocurrió ningún cambio importante en las reglas nacionales durante los primeros veintiún años de vigencia del ICM. Lo que no impidió, sin embargo, que proliferasen algunas prácticas administrativas que contrariaban el intento original de un impuesto nacional como, por ejemplo, la reducción de la base de cálculo para la determinación del impuesto debido. Por otro lado, las elevadas tasas de inflación registradas durante toda la década del ochenta, amplificaron el efecto de la

retracción económica en la recaudación estadual que ya venía cayendo desde el final de los años setenta, especialmente en las regiones Sur y Sudeste³³.

En virtud de la crisis que afectó a la economía brasileña durante toda la década del ochenta, las intenciones de inversión fueron canceladas o postergadas, contribuyendo con ello a desmontar el escenario que propició el crecimiento de la guerra fiscal en la primera mitad de la década anterior. En ese ambiente, la disposición para enfrentar cambios en la Ley Complementaria 24 o buscar artificios para soslayar sus limitaciones se enfrió, al igual que en la fase de la distensión política y en los primeros años que sucedieran a la redemocratización. Sin embargo, el prolongado ayuno impuesto por la ley y mantenido por la ausencia de condiciones favorables, aguzó el apetito por la competencia cuando se establecieron condiciones más favorables.

1989-1995

Los efectos de la larga crisis económica sobre la recaudación estadual, desaguaron en los debates sobre la reforma del capítulo tributario durante el proceso de elaboración de la nueva Constitución. Con la inesperada muerte del Presidente-Electo, Tancredo Neves, el ante-proyecto de revisión constitucional preparado por una comisión encabezada por Afonso Arinos fue dejado de lado, y el proceso de elaboración de la nueva Carta siguió un procedimiento totalmente diferente.

La creación por el gobierno federal de la Comisión de la Reforma Tributaria y Descentralización Político-Administrativa, CRETAD, en el ámbito del Ministerio de Planeamiento, con la responsabilidad de estudiar el régimen tributario y elaborar sugerencias para la revisión de los impuestos y del sistema de transferencias, puso de manifiesto la intención de aportar ideas para los trabajos de la Asamblea Nacional Constituyente en esta materia, pero casi nada de lo que fue propuesto por aquella

³³ Después de la reforma de 1988 la reglamentación del ICMS previó la reducción de los plazos de pago del impuesto para atenuar el efecto de la corrosión inflacionaria en la recaudación, pero la efectiva adopción de esa medida dependía de la iniciativa de cada estado. Según informaciones recogidas de especialistas del área, en Paraná esta disposición solo vino a ser adoptada en 1994 poco antes, por lo tanto, de la adopción del Plan Real. En São Paulo, la previsión de transformación de los débitos en UFESP fue adoptada en 1989, pero la determinación de los débitos a cada diez días solo ocurrió a partir de 1994.

comisión fue aprovechado y, lo que fue aprovechado sin que se prestase atención al conjunto, acabó contribuyendo para generar distorsiones del punto de vista económico, regional, federativo y social³⁴.

En lo atinente al impuesto estadual, el análisis de esa Comisión cuestionaba lo que era visto como el problema central del ICM: la prevalencia de un régimen mixto de tributación del comercio inter-estadual que, no obstante ser un vicio de origen, ganó una nueva dimensión con las medidas puntuales que fueron adoptadas en el período precedente. La solución compartida por la mayoría de los especialistas del área, era adoptar el principio del destino en la aplicación de ese impuesto, de modo que él incidiese sobre el consumo y no sobre la producción, lo cual además de corregir su ineficiencia económica, traería beneficios para el equilibrio federativo pues la repartición del consumo está menos concentrada que la repartición de la producción³⁵.

Téngase en cuenta que la preferencia por un impuesto que tributase el consumo ya fue manifestada en la época en que el ICM fue creado, pero se reconocía que las condiciones de la época no recomendaban su adopción en aquel momento. Para superar las críticas de que la adopción del principio de destino podría abrir espacio a la evasión, dadas las dificultades de control y fiscalización, el trabajo de la CRETAD proponía la adopción de un método ingenioso que buscaba apartar ese riesgo (Varsano, 1987). Proponía también que el impuesto estadual incorporase los servicios a su base, nuevamente considerando adaptar el sistema tributario a una nueva realidad económica, en la que los servicios ya pasaban a ocupar un lugar importante en la composición del producto nacional. Para compensar la pérdida que los municipios sufrirían, esa incorporación sería acompañada con el aumento de la participación de los municipios en la recaudación de ese impuesto para un 25%.

La adopción del principio de destino permitiría que la limitación de la autonomía de los estados, respecto a la definición de las alícuotas de ese impuesto, pudiese ser flexibilizada pues si el impuesto pasase a incidir sobre el consumo, un aumento en las

³⁴ Para un análisis de esas distorsiones consultar Rezende et alii (2007) y también Rezende (2009).

³⁵ Las propuestas de la CRETAD fueron divulgadas en una colección de textos publicados por IPEA en 1987. Para un resumen de esas propuestas, véase Rezende (2007).

alícuotas promovido por un determinado estado afectaría apenas a sus residentes y, por lo tanto, estaría sujeto al control político de sus ciudadanos.

Pero, como suele suceder, las propuestas que solamente tienen sentido si se adoptan en forma conjunta, cuando apenas una de ellas es aceptada llevan a resultados desastrosos. En este caso, los estados apoyaron la concesión de autonomía para definir las alícuotas internas del ICMS, pero rechazaron la recomendación de que esto fuese hecho juntamente con la transición hacia el principio de destino. Simultáneamente, con la ampliación de la base tributaria del impuesto estadual, esa decisión contribuyó para ampliar las distorsiones de ese impuesto y para agravar los conflictos federativos.

En los primeros años que siguieron al cambio promovido por la Constitución de 1988, las oscilaciones de los ingresos del nuevo impuesto reflejaron la inestabilidad de la coyuntura económica y política de la época. Con la reglamentación de las disposiciones constitucionales concluida en 1989, los ingresos del ICMS reaccionaron positivamente al año siguiente pero no consiguieron sustentar esa recuperación, retrocediendo en 1993 para un nivel próximo al alcanzado en 1989 (véase el gráfico 6).

La posibilidad de que los estados legislaran sobre las alícuotas internas del ICMS, manteniendo el régimen mixto origen-destino aplicado al cobro de ese impuesto, agravó el problema de la tributación del comercio inter-estadual. Además, las nuevas reglas aplicadas a la tributación del comercio inter-estadual contribuyeron para ampliar las posibilidades de evasión, mediante el estímulo a prácticas fraudulentas de simulación de ventas de mercaderías para estados en que la alícuota aplicada a las operaciones inter-estaduales era reducida, estimulando la práctica que quedó conocida como el “paseo de la factura fiscal”. En otros casos, la diferencia en las alícuotas aplicadas a operaciones inter-estaduales, pasó a estimular la dislocación de centros de comercialización para regiones más distantes de los centros consumidores, agregando ineficiencia a la tributación³⁶.

³⁶ Sin atentar contra la legislación, la diferencia en las alícuotas inter-estaduales propicia un beneficio significativo para las empresas en sus ventas para los estados de las regiones menos desarrolladas, pues el producto adquirido en el SUR-Sudeste con una alícuota del 7%, retorna para su venta a consumidores de esos estados con una alícuota del 12%. En una operación que marcó época, el gobierno del DF hizo un acuerdo con el grupo Martins para repartir el beneficio de 5 puntos porcentuales derivados de la diferencia en las alícuotas.

Más grave aún, fue la adopción de artificios para soslayar las prohibiciones a la concesión de incentivos determinada por la citada Ley Complementaria 24. Uno de los más utilizados adoptó la forma de financiamiento del pago del impuesto, el que predominó cuando los índices de inflación eran elevados. En síntesis, la operación se resumía a registrar contablemente el impuesto debido por una empresa que se instaló en el estado en función del beneficio, y conceder un financiamiento a largo plazo e intereses subsidiados con base en un fondo administrado por instituciones financieras estatales, lo cual en la práctica consistía en llevar a cero el impuesto debido³⁷.

Como el débito del impuesto era registrado por el contribuyente remitente, el contribuyente adquirente pasaba a tener el derecho de utilizar ese crédito al comercializar el producto en el estado de destino, que así arcaba con la carga de tener que renunciar a un ingreso en razón de un impuesto que, en la práctica no llegó a ser pagado en el otro estado. En consecuencia, el estado consumidor pasaba a financiar la producción generada en el otro estado, alimentando el conflicto federativo. Otras prácticas adoptadas que se apartan de la legislación, como la figura del crédito presumido que es ampliamente aplicada hasta hoy, generan efectos semejantes.

La contienda entre los estados fue creciendo a medida que ellos buscaban nuevos medios para ocupar el vacío dejado por la omisión del gobierno federal, respecto a la aplicación de políticas dirigidas a la reducción de las disparidades regionales. Distintas modalidades de reducción de la alícuota efectiva practicada internamente, en base a reglas no siempre transparentes, tornaron prácticamente imposible descifrar la naturaleza y la magnitud de los beneficios concedidos. En consecuencia, las reuniones del CONFAZ se fueron transformando en un palco para reclamos y disputas entre los estados, impidiéndole a ese órgano cualquier posibilidad de atenuar conflictos y de promover la armonización de la política tributaria estatal.

Durante la primera mitad de los años noventa la situación económica evitó que el conflicto creciese debido a la caída de la demanda por inversiones. Por otra parte, la

³⁷ Con la estabilización monetaria, son adoptadas modalidades antiguas de reducir el impuesto con la dilación del plazo para su pago, así como nuevas formas. Entre estas están el crédito presumido u otorgado, y el descuento casi integral para el pago del impuesto antes de un plazo artificialmente extendido para la realización del pago.

práctica usual de contener el precio de las tarifas de los servicios públicos producidos por las empresas estatales, también evitaba que la recaudación del ICMS se beneficiase de la ampliación de su base, lo cual, juntamente con el impacto en los presupuestos estatales de la política de manutención de intereses elevados, limitaba el espacio para una ampliación desmesurada de los beneficios fiscales.

El punto de inflexión en la larga trayectoria de la declinación en la recaudación del ICMS ocurrió en 1994, como consecuencia del impacto de la privatización y de la diseminación de alícuotas del 25%, aplicadas a los nuevos sectores incorporados a la base del impuesto estadual, como también de la expansión de regímenes simplificados de recaudación para reducir las brechas que contribuían a la evasión de los ingresos.

1995-2010

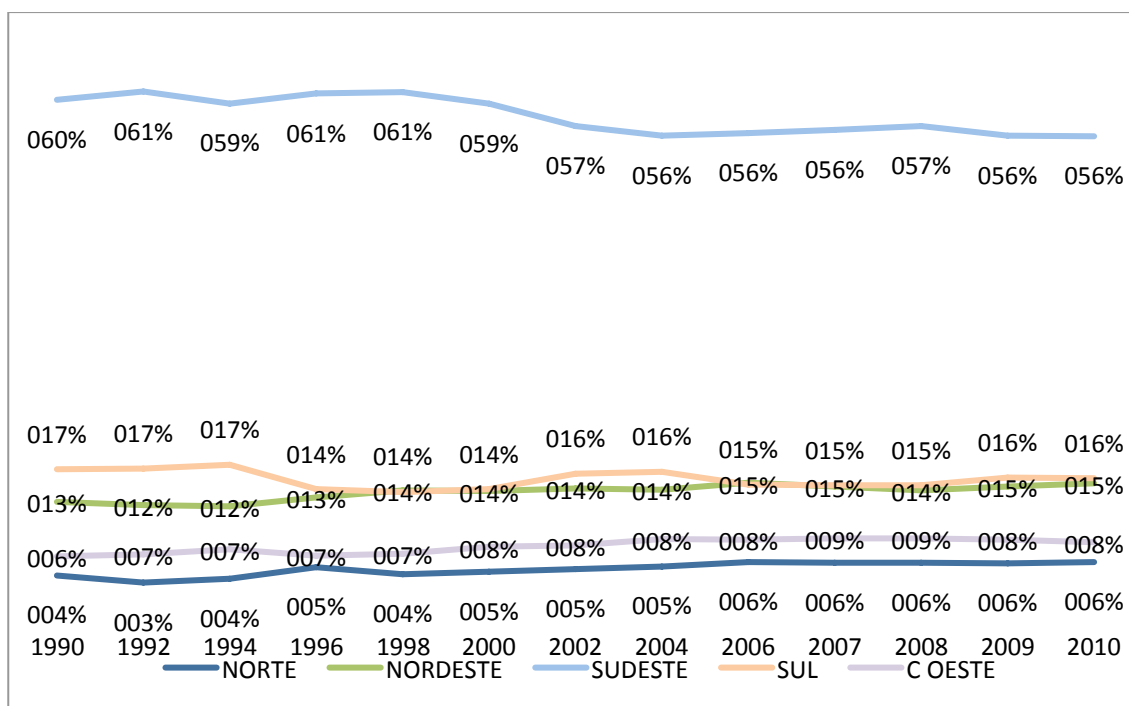
Los últimos quince años marcan un nuevo período en la historia del ICMS. Los principales hechos que contribuyeron para que el comportamiento del ICMS desentonase con los períodos anteriores, son los siguientes (sin orden de importancia):

- a) La privatización de las estatales del ramo de energía, telecomunicaciones y la adopción de nuevas reglas para el sector de combustibles.
- b) La aprobación de la Ley complementaria 87 de 1996, conocida como la “Ley Kandir”.
- c) La adopción del plan real y de la nueva política de estabilización monetaria
- d) La reactivación, no obstante a ritmos inestables e intermitentes, de la economía.

El impacto de la privatización de los servicios públicos potenció el efecto de las elevadas alícuotas del ICMS aplicadas a esos sectores lo cual, juntamente con el crecimiento de las tarifas por arriba de la inflación, permitió que en apenas dos años (1994 y 1995) los ingresos estatales recuperasen todas las pérdidas acumuladas en las dos décadas anteriores, retrocediendo nuevamente con la crisis de fines de la década del noventa para regresar a partir de 2002, al nivel del 7% del PIB que ya se registrara en los momentos iniciales de la creación del ICM, (véase el gráfico 6).

Cabe destacar que a lo largo de ese período cada una de las regiones menos desarrolladas, muestran un aumento de cerca de dos puntos porcentuales en su participación en los ingresos totales del ICMS, lo que estuvo acompañado de la pérdida de posición relativa del Sur y del Sudeste (véase el gráfico 7).

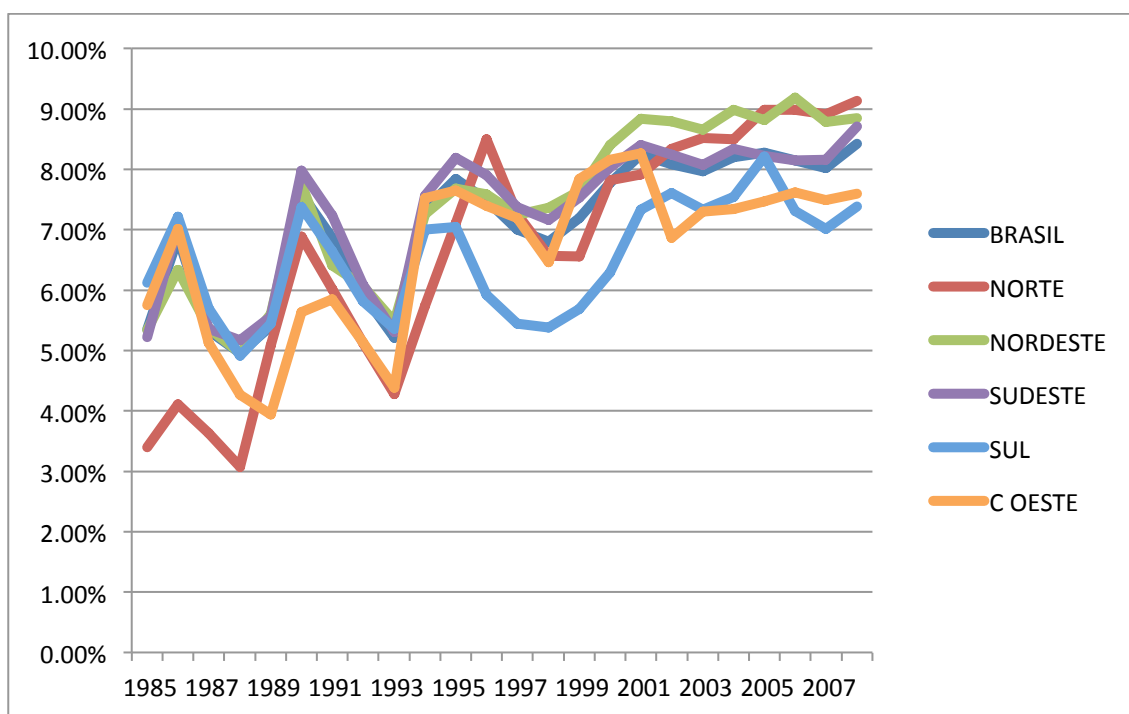
Gráfico 7. Participación de las regiones en los ingresos totales del ICMS- 1990-2010



Dos consecuencias importantes de aquel proceso fueron: un mayor espacio para la ampliación de los beneficios fiscales y la progresiva concentración de la recaudación de ese impuesto en los sectores de alta productividad fiscal. En el primer caso la expansión de los ingresos permitió que los estados ampliasen las armas de la guerra fiscal que se extendió al comercio y, más recientemente, a las importaciones³⁸. En el segundo, los ingresos estaduais se fueron distanciando del PIB estadual, lo que determinó que las diferencias de la base económica no se traducen en diferencias en las bases tributarias, lo que hizo que converjan los ingresos del ICMS para índices próximos en términos de porcentaje de los PIBs regionales (véase el gráfico 8).

³⁸ Adicionalmente, también permitió que los estados extrajesen ventajas políticas con la reducción al 7% de la alícuota aplicada a una canasta básica de consumo de las familias brasileñas.

Gráfico 8. Recaudación del ICMS en las regiones en % del PIB regional



En gran parte, el distanciamiento de los ingresos del ICMS de los PIBs estatales refleja la concentración de los ingresos de los estados en las llamadas “blue chips” (energía, combustibles y telecomunicaciones), así como la expansión de mecanismos simplificados para el cobro del ICMS de las micro y pequeñas empresas, que no obstante genere ingresos poco expresivos en términos nacionales, resultan de mayor importancia en las unidades de la federación menos desarrolladas. Adicionalmente, pese a que el ICMS solamente incide directamente sobre servicios de telecomunicaciones y de transporte inter-estadual e inter-municipal³⁹, estando los demás servicios de cualquier naturaleza en el campo tributario de los municipios, en la práctica todos los servicios utilizados en la producción de manufacturas están siendo tributados, pues no generan créditos de ICMS⁴⁰. Ese efecto es mayor en los sectores intensivos en energía, combustibles y telecomunicaciones debido a las alícuotas extremadamente elevadas

³⁹ En el caso del transporte el ICMS incide sobre el transporte inter-estadual e inter-municipal, por cualquier vía, de personas, bienes, mercaderías o valores.

⁴⁰ Indirectamente, todos los servicios que no estén enumerados en la lista de los que están tributados por los municipios aumentan los ingresos del ICMS, como consecuencia de la norma constitucional que establece que el ICMS incide sobre el valor total de la operación cuando las mercaderías sean suministradas con servicios no comprendidos en la competencia tributaria de los municipios.

aplicadas a esos sectores, y al uso generalizado de esos insumos en prácticamente todo el ciclo de producción y comercialización de mercaderías y servicios⁴¹.

La publicación de la ley complementaria 87/96, conocida como la “Ley Kandir”, también marcó la trayectoria del ICMS en ese período. La Constitución de 1988 mantuvo la exoneración de la exportación de productos industrializados adoptada en 1968, pero en el caso de los productos encuadrados en la categoría de los semi-elaborados, la exención dependía de que ellos no estuviesen incluidos en la lista definida por la ley complementaria sobre los que no podrían gozar de ese beneficio. Además, la exportación de productos primarios permaneció sujeta al ICMS lo cual, además de ser una fuente de distorsiones, ocasionaba conflictos generados por dificultades de distinguir con claridad esas dos especies de productos⁴².

La “ley Kandir” buscó corregir ese problema⁴³. Como vimos, la no incidencia del impuesto estadual en las exportaciones para el exterior estaba contemplada en la propuesta original de la Comisión de la Reforma Tributaria de 1965, no habiendo sido aprobada en esa época en virtud de la resistencia de los estados. La Constitución de 1988 dio un paso más en esa dirección pero no completó el camino. En el plano constitucional, el asunto fue resuelto por la enmienda constitucional 42 del 2003, pero en la práctica la plena exención de las exportaciones continua limitada, en razón de las dificultades que el exportador enfrenta para aprovechar los créditos acumulados en las operaciones que anteceden a la venta para el exterior.

Los impactos más importantes de la “Ley Kandir” fueron económicos y federativos. El impacto en los ingresos estaduais no dejó de ser significativo, no obstante tenga afectado en mayor grado algunos estados con fuerte base agrícola y mineral volcada a la

⁴¹ De esa forma pueden ser infundadas las expectativas usuales en cuanto a las substanciales ganancias de recaudación que podrían resultar de la tributación conjunta de todas las mercaderías y servicios, pero los beneficios del punto de vista de la eficiencia económica de la tributación y de la contribución para el crecimiento económico deben más que compensar las pequeñas ganancias financieras en el mediano plazo.

⁴² La no incidencia en las exportaciones podría ser extendida a los servicios y a otros productos no explícitamente previstos en el texto constitucional por medio de una ley complementaria.

⁴³ La ley Kandir determinó la plena exención de las exportaciones, eliminando los conflictos derivados del hecho de que le correspondía al CONFAZ definir las reglas para el caso de los productos semi-elaborados.

exportación⁴⁴. En el campo económico la combinación de la no incidencia en las ventas para el exterior con la incidencia en las ventas inter-estadales, desarticuló importantes cadenas productivas y contribuyó para reducir el valor adicionado en la exportación de productos oriundos de la explotación de los recursos naturales. En el campo federativo, la medida alimentó el conflicto entre los estados, tanto por el incentivo que proporcionó a la dislocación de la actividad de procesamiento de productos naturales hacia la actividad agropecuaria (cuando no se dislocó para el exterior), como también por el desgaste que provocó en las relaciones de los estados con el gobierno federal, en lo relativo a las compensaciones por las pérdidas de recaudación sufridas por los estados, exacerbando el clima de desconfianzas que impide acuerdos en torno de reformas en la tributación.

Otra medida importante promovida por la “Ley Kandir”, fue la concesión de créditos en la adquisición de bienes de capital y de bienes de uso y consumo, corrigiendo una inadecuación que remontaba al origen del impuesto. No obstante, el efectivo aprovechamiento de los créditos de ICMS generados en las compras de equipamientos y demás bienes incorporados al activo permanente, sufre las limitaciones derivadas de la concentración de la producción de esos bienes en los estados más desarrollados, pues quien tiene que conceder el crédito es el estado adquirente de esos bienes. La Ley Complementaria 200/2000 estableció el aprovechamiento de esos créditos en 48 cuotas mensuales, pero la aplicación de esa regla aun debe sujetarse a normas propias adoptadas por los estados de destino para apoyar o incentivar la producción local o la importación⁴⁵. Por otra parte, la determinación de conceder el crédito por los bienes de uso y consumo fue siendo sucesivamente postergada⁴⁶.

⁴⁴ Para el conjunto de los estados, el monto de las exenciones plenas de las exportaciones de productos agrícolas y semi-elaborados, así como de bienes de capital incorporados al activo inmovilizado, se situó en el orden del 10% del total recaudado, según estimaciones de la Secretaría de Hacienda del Estado de Mato Grosso do Sul, presentadas en un seminario del CONFAZ.

⁴⁵ Algunos estados estarían concediendo crédito inmediato, o adoptando la prórroga asociado al débito del ICMS en 48 cuotas, cuando los bienes sean adquiridos en el propio estado o importados del exterior.

⁴⁶ Además de diluir el crédito referente a la adquisición de bienes de capital, la LC 102/2000 también prohibió el crédito del ICMS en la adquisición del servicio de comunicaciones, a no ser cuando se trate de un producto para la exportación, y limitó el crédito de energía eléctrica apenas a lo directamente consumido en el proceso industrial o cuando de su consumo resulte un producto para la exportación. La utilización de esos créditos viene siendo postergada del mismo modo que la de los bienes destinados al uso y consumo, siendo la última postergación la establecida por la LC 138/2010 que prorrogó la suspensión de su uso hasta diciembre del 2019.

La “Ley Kandir” es un buen ejemplo de la no materialización de los beneficios esperados de una medida positiva, en razón de que ella no fue acompañada de medidas adicionales para evitar efectos colaterales indeseables.

En el plano económico, el impacto de la política de estabilización monetaria en los estados se originó del revoltijo en la política tributaria nacional, derivado de las exigencias de promoción del ajuste fiscal después de la crisis de 1998. En ese año Brasil enfrentó una crisis externa que condujo a un fuerte programa de ajuste de las cuentas públicas, que esencialmente se apoyó en la expansión de los ingresos tributarios de la Unión. El hecho de recurrir a las contribuciones sociales para facilitar las metas de generación de los superávits primarios exigidos, revirtió desde entonces la regla establecida en 1988 que reservaba la tributación de combustibles, energía eléctrica y telecomunicaciones, a la competencia exclusiva de los estados. A partir de allí, otros tributos pasaron también a incidir sobre esos sectores, a ejemplo de la CIDE aplicada a la importación de combustibles y de tasas creadas para financiar las agencias reguladoras de los demás sectores.

La consecuencia de la reocupación de ese campo tributario por el gobierno federal, fue la adición de nuevos gravámenes a sectores que proveen insumos estratégicos para todo el sector productivo, encareciendo el precio de la producción y quitándole competitividad a la economía brasileña. De cierta forma, los impactos de esa medida en los ingresos estatales fueron atenuados en los últimos años, en razón del crecimiento de la demanda mundial de “commodities” agrícolas y minerales, y de las enormes ventajas naturales que Brasil detenta en esas áreas, pero es poco probable que haya lugar para nuevos aumentos en la carga tributaria soportada por combustibles, energía eléctrica y comunicaciones⁴⁷. Al contrario, lo más probable es que sea necesario reducirla, lo que pondrá de nuevo en confrontación a los estados y al gobierno federal en torno a la competencia para tributar esas bases. Como los ingresos de las contribuciones sociales están vinculados a los sectores sociales, el conflicto no es apenas federativo, involucrando otros actores fuertemente movilizados en la defensa de las garantías financieras de los derechos sociales asegurados en la Constitución.

⁴⁷ No obstante la exportación de “commodities” agrícolas y minerales no esté tributada, la contribución que diera para el crecimiento de la economía brasileña en el período reciente repercutió positivamente en los ingresos estatales.

La ocupación del espacio tributario estadual como consecuencia del acelerado crecimiento de las contribuciones sociales, no se limitó a los tres sectores mencionados. A medida que las alícuotas del PIS y de la COFINS iban creciendo para facilitar el aumento de los gastos de la Unión, y aun así generar superávits primarios elevados, la opción de los estados de concentrar la recaudación en media docena de productos en gran parte para sustentar la guerra fiscal, propició la invasión por el gobierno federal del espacio tributario que era reservado al ICMS, transfiriendo para el contribuyente el peso resultante de la multiplicación de incidencias tributarias sobre el proceso de producción y circulación de mercaderías y servicios.

El corolario de esos cambios fue la pérdida de participación de los estados en el conjunto del ingreso tributario nacional, y la limitación que tienen que enfrentar para recuperar el espacio perdido. Conforme fue demostrado en un estudio anterior (Rezende 2007), la participación de los estados en el ingreso tributario nacional retrocedió tres puntos porcentuales entre el inicio de la década del 90 y la primera mitad de la década del 2000, en descompás con el aumento de la participación de los municipios y la recuperación de las pérdidas que el gobierno federal había sufrido en los momentos siguientes a la reforma de 1988.

Las maniobras adoptadas para sustentar la recaudación estadual en los últimos quince años (concentración de los ingresos en pocos sectores y adopción de regímenes especiales de tributación), fueron suficientes apenas para mantener la recaudación del ICMS en un nivel del 7% del PIB, nivel que ya había sido alcanzado en los momentos iniciales de creación del ICM (véase el gráfico 2). Estando agotadas las posibilidades de seguir ampliando el uso de esas vías, cabe destacar la necesidad de rever la estrategia perseguida en ese período. En esa revisión es inevitable buscar respuestas para la cuestión de si es posible recuperar el espacio que, habiendo sido abandonado, fue siendo ocupado por tributos federales y por la creciente dificultad para delimitar la frontera que divide la competencia para tributar mercaderías y servicios.

La saga del ICMS tiene otro componente que precisa ser debidamente enfatizado. Me refiero a la importancia que la administración de ese impuesto adquirió para el ejercicio de la política estadual. Como vimos, la historia de ese tributo siempre estuvo

íntimamente asociada a disparidades regionales e inter-estadales, que fueron siendo exacerbadas a medida que el gobierno federal dejó de ejercer un papel activo en la promoción de la reducción de los desequilibrios en la federación. Concomitantemente, el rápido proceso de urbanización volcó en las ciudades brasileñas un contingente numeroso de jóvenes en busca de trabajo y de mejores condiciones de vida, los cuales en un contexto de apertura política y de fragmentación político-partidaria, pasaron a presionar a sus gobernantes y a reivindicar medidas capaces de atender sus necesidades.

Con presupuestos rígidos y casi ningún espacio para legislar sobre otros campos de políticas públicas, solo le quedó a los líderes estatales recurrir al instrumento sobre el cual disponen de alguna autonomía para tomar decisiones políticamente ventajosas, como lo es la concesión de beneficios fiscales para atraer inversiones y así atender, aunque parcialmente y lesionando disposiciones legales, las expectativas de sus ciudadanos. En ese contexto, cualquier propuesta de alterar la situación vigente que ignore el componente político que el ICMS fue asumiendo está destinada al fracaso.

3.- La situación actual -Cuál es el futuro del ICMS?

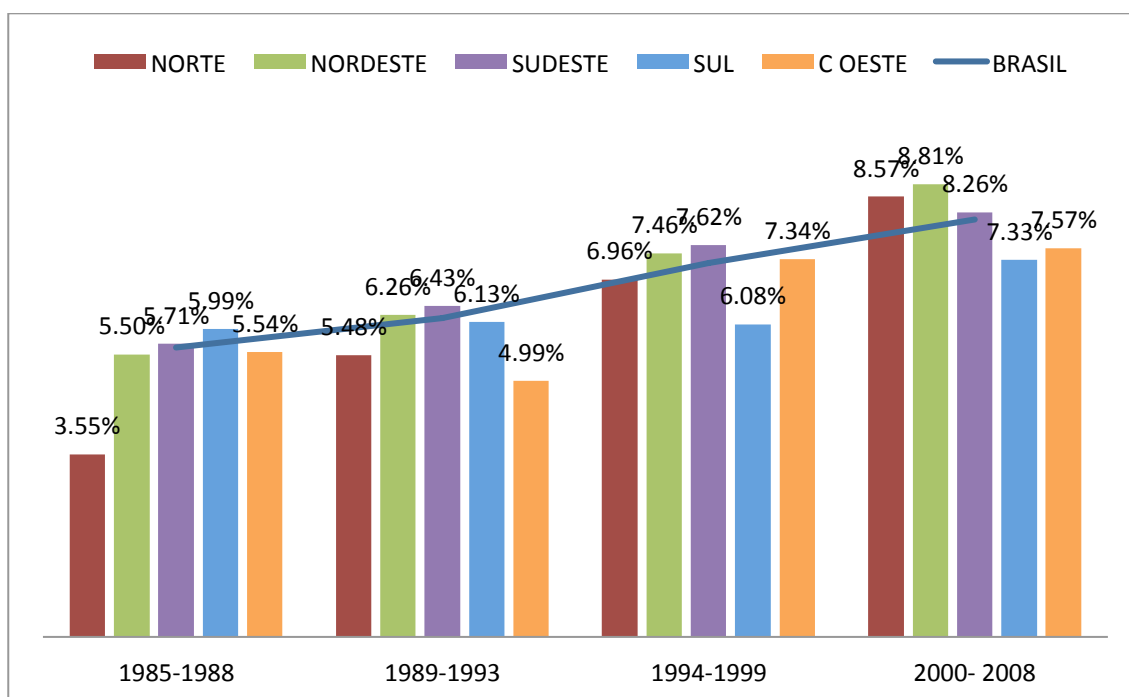
La desfiguración del modelo concebido originalmente, llevó a una situación en la cual la agenda de los debates sobre el ICMS está quedando cada vez más complicada. Conforme vimos, a lo largo de los años este impuesto fue perdiendo todas las características de su predecesor, para convertirse en algo imposible de describir en razón de las tantas formas utilizadas para recaudar el impuesto, las distorsiones económicas que acarrea y las maniobras aplicadas por los estados para atraer actividades económicas sin soportar el costo de esas prácticas.

A medida que el ICMS se fue distanciando de su imagen teórica, los ingresos por él generados se desvincularon del valor adicionado por las economías regionales. La concentración de las bases tributarias en los insumos básicos⁴⁸, la ampliación de los regímenes especiales aplicados a pequeñas empresas y la proliferación de la práctica de

⁴⁸ La utilización de esos insumos en el proceso productivo genera créditos del ICMS, pero no todos los créditos consiguen ser aprovechados en virtud de las elevadas alícuotas incidentes sobre ellos, de la porción incorporada a los productos exportados (que depende de su aprovechamiento), de lo que es utilizado en la producción de servicios, y de lo que es adquirido por empresas encuadradas en regímenes simplificados de recaudación.

la substitución tributaria, contribuyeron para una mezcla “pasteurizada” que se distribuyó de forma más o menos homogénea por el territorio nacional. Por supuesto que homogénea en términos relativos, ya que la razón entre los ingresos de cada región y el respectivo PIB se fue aproximando, independientemente de las enormes diferencias en la estructura productiva regional y la diversidad de alícuotas existentes (véase el gráfico 9).

Gráfico 9. Evolución de la razón ingresos del ICMS y PIB por regiones



En consecuencia, el impacto del ciclo económico en los ingresos de los estados se atenúa, lo que se refleja en el dinamismo de la recaudación, que puede exhibir un buen desempeño aunque la economía se desacelere (la variación del PIB en 2009 fue negativa y sin embargo los ingresos del ICMS se mantuvieron prácticamente inalterados), pero también puede generar el efecto opuesto cuando la economía entra en un ciclo expansivo. En este caso, el ancla tributaria estadual representada por las “blue chips” sustentaría la recaudación en tiempos difíciles, pero podría contener el crecimiento en períodos de bonanza.

El comportamiento del ICMS acompaña la erosión de la base de incidencia de este impuesto, como consecuencia de la creciente importancia de los servicios en la renta nacional y del avance de innovaciones tecnológicas en los campos del comercio, de la

industria y de las telecomunicaciones, que generan conflictos internos como el de la disputa en torno a la asignación de los ingresos oriundos del comercio electrónico, creando además la posibilidad de exportación de las bases tributarias para otros países, vecinos o distantes, mediante la transferencia para el exterior de partes del proceso productivo y de la prestación de servicios.

La erosión provocada por la exportación de bases tributarias es estimulada por la exacerbación de la guerra fiscal en un contexto de apertura de la economía, de la cual el ejemplo más reciente es la concesión de incentivos a la importación, que además del conflicto federativo tiene serias implicaciones macroeconómicas y sociales. No hay incentivo para atraer industrias que tengan por objetivo la exportación, pues además de no generar ingresos para los estados, aumentan el problema del aprovechamiento de los créditos derivados de los insumos adquiridos internamente para generar el producto exportado. Tampoco hay interés en consolidar cadenas productivas nacionales, pues el estado exportador tendría que respetar el crédito del impuesto pagado en otra parte del país. Resulta mejor atraer montadoras de automóviles o de aparatos electrónicos que traigan partes y componentes del exterior, acelerando el proceso de desnacionalización de gran parte del parque productivo brasileño.

Las implicaciones macroeconómicas van más allá del que en sí ya es un problema grave, como lo es la contribución al deterioro del saldo de la balanza comercial. Si se mantienen las reglas y el comportamiento actual, un saldo comercial negativo es benéfico para los ingresos estatales en el corto plazo, pero al comprometer el crecimiento de la economía es una garantía de perjuicios más adelante. Junto con otros aspectos de este tributo que comprometen la competitividad y el crecimiento económico, como la carga tributaria sobre los insumos básicos y la no exoneración integral de inversiones y exportaciones, la economía brasileña queda atrapada en el bajo crecimiento. La trampa utilizada para ello se manifiesta bajo la forma de la inhibición de las inversiones y exportaciones, haciendo que el crecimiento del PIB dependa de la expansión del consumo interno, el cual además tiene que compensar el efecto negativo del aumento de las importaciones. Sin la expansión de las inversiones, la capacidad productiva no crece a un ritmo suficiente para evitar que la expansión del consumo genere presiones inflacionarias. Con esto los ciclos expansivos son cortos, pues la

amenaza de que la inflación salga de control lleva al gobierno a adoptar medidas para enfriar la economía.

En este escenario, son grandes las dificultades para promover los cambios puntuales que están en la agenda de una reforma del ICMS, como lo son la extinción de la guerra fiscal y la exoneración integral de las inversiones y de las exportaciones, pues su impacto en las finanzas estatales no es fácilmente absorbible sin una buena dosis de compensaciones a ser hechas por el gobierno federal. Allí es que radica el problema. Como los impactos son diferentes, los conflictos son grandes y la base para la realización de estimaciones confiables es precaria⁴⁹, la tendencia es que la magnitud de la cuenta a ser presentada por los estados tome por base el valor más elevado para evitar sorpresas. Además, en razón de las desconfianzas acumuladas acerca de las compensaciones de la “Ley Kandir”, la forma como las compensaciones serían aplicadas es otro punto sensible en las negociaciones.

Para salir del estratagema que encierra la negociación en torno a valores y procedimientos, es necesario ensanchar y alargar el foco de los debates. Es importante que el debate en torno del ICMS vaya más allá de los límites estrechos de la cuestión fiscal, incorporando las dimensiones económica, federativa y social a él asociadas. Como la posibilidad de nuevos aumentos en las alícuotas de las “blue chips” es remota y la disputa por el espacio tributario del ICMS crece, la manutención de la participación de los estados en el ingreso tributario nacional en las próximas dos décadas está amenazada.

Esa perspectiva es particularmente severa para las regiones menos desarrolladas. Con la firmeza demostrada ahora por el STF para poner fin a la concesión ilegal de beneficios fiscales y la intervención del Ministerio Público, que señala los perjuicios sociales derivados de la renuncia al cobro de los impuestos, crece la inseguridad jurídica y cae, o desaparece, la voluntad de los empresarios de adherir a programas de incentivos para decidir la localización de sus inversiones. Además, en la hipótesis de no existir condiciones para que los contratos asumidos en el pasado sean sustentados en los

⁴⁹ Con el avance del proceso de implantación de la factura fiscal electrónica, el problema generado por la precariedad de las informaciones para realizar las mencionadas estimaciones debe perder relevancia.

términos en que fueron suscriptos, el riesgo del cierre o transferencia de empresas que se instalaron en esas regiones es real.

La perspectiva de que Brasil quede aprisionado en una trampa tributaria de bajo crecimiento, precisa ser tomada en cuenta por los líderes políticos nacionales. Está claro que el problema no se resume al ICMS, pero él es el más difícil de solucionar, pues envuelve una fuerte contienda federativa. Y es exactamente por esa característica que la discusión puntual de los aspectos del ICMS tiene mucha dificultad de prosperar.

A pesar de las apariencias, un acuerdo en torno a la reducción de las alícuotas aplicadas a las operaciones inter-estadales está lejos de ser alcanzado. Las proposiciones de revertir lo que fue decidido en 1980, con la introducción de diferencias en las alícuotas inter-estadales en función de la geografía del comercio inter-estadal, van en contra de intereses cristalizados a lo largo de más de dos décadas que condujeron a una situación en que, la dislocación de la producción y del comercio mayorista más allá de la línea que divide las regiones Sur y Sudeste⁵⁰ de las demás, consolidó un modelo de desarrollo regional orientado por la exportación para los principales centros consumidores del país, muchas veces en detrimento de los intereses nacionales.

En ese sentido, cualquier propuesta de reducción de las alícuotas inter-estadales que elimine la diferencia del 5% en el comercio entre las regiones menos desarrolladas y las demás, parece tener poca chance de prosperar como lo indica la posición ahora defendida por los estados del Norte, Nordeste y Centro-Oeste de fijar en el 2% la alícuota básica del ICMS en el comercio inter-estadal, manteniendo además una alícuota del 7% para las salidas de mercaderías de esas regiones para las demás. Sin una alternativa a la vista, la opción es aferrarse a la situación reinante.

La reducción de las alícuotas inter-estadales disminuiría el problema de la acumulación de créditos derivados de la adquisición de insumos y de bienes de capital en otros estados, beneficiando las exportaciones y las inversiones en las regiones menos desarrolladas, pero aumentaría el problema de la acumulación de créditos en los estados

⁵⁰ Recordar que cualquier referencia al Sudeste en este caso excluye a Espírito Santo, que para fines del ICMS ES un estado del Nordeste.

más desarrollados cuando su producción esté mayoritariamente destinada a la venta en otros estados, en razón de la diferencia entre las alícuotas internas e inter-estadales.

La defensa de la diferencia de alícuotas en el comercio inter-regional se apoya en algunos argumentos económica y políticamente importantes. Eliminada esa diferencia, el incentivo que la barrera tributaria hoy ofrece para aproximar el procesamiento de la producción agropecuaria a las regiones de expansión de la frontera agrícola se reduce significativamente, pudiendo no ser suficiente para compensar costos adicionales de logística y distribución. De la misma forma, crecerían las chances de relocalización de actividades productivas, si la perspectiva de reducción de los beneficios fiscales no fuera acompañada de medidas concretas para reducir las externalidades negativas, como lo son las deficiencias de infraestructura y de cualificación de la mano de obra. En la propuesta arriba mencionada, referente a la reducción de las alícuotas inter-estadales, como ya se anticipara, el costo de las inversiones en las regiones menos desarrolladas se beneficiaría con la menor dificultad para aprovechamiento de los créditos por los equipamientos adquiridos en las demás regiones, lo que podría beneficiar la industria nacional de esos bienes.

En realidad, la disputa en torno a la reducción de las alícuotas inter-estadales, encierra cuestiones mucho más profundas que la simple exhibición de números de difícil verificación sobre pérdidas y ganancias de recaudación derivadas de ese cambio⁵¹. Aun los estados que deberían obtener ventajas financieras, pueden considerar que las pérdidas económicas y políticas que resultarían de una medida de esa naturaleza serían mucho mayores que esas ventajas, a menos que puedan ganar por ambos lados. En un ambiente de fuertes antagonismos que se fueron acentuando a lo largo del tiempo, los intereses regionales se sobreponen a los intereses nacionales, inviabilizando cualquier cambio que no contemple una alternativa para este dilema.

Otro ítem de la agenda del ICMS trata de la asignación de los ingresos derivados de ventas procesadas por medio del comercio electrónico. En verdad, esa cuestión es parte

⁵¹ La utilización de informaciones extraídas de las facturas fiscales electrónicas permite refinar las estimaciones de ganancias y pérdidas financieras, pero también presenta deficiencias como la sobrestimación de las pérdidas derivadas de la contabilización del impuesto que no fue de hecho cobrado, o fue devuelto.

del tema más amplio que nos remite a la disposición que determina pagar en el origen el tributo incidente sobre ventas a no contribuyentes del ICMS. Por lo tanto no debería ser tratado aisladamente. Si la propuesta es la de transferir la mayor parte de la recaudación (o toda) para los estados consumidores, es importante analizar qué pasa con otras operaciones de esa naturaleza.

Con la expansión de los servicios, crecen las ventas a no contribuyentes del ICMS en una dirección que parece ser la contraria a la que se verifica en el comercio electrónico, en razón de la concentración de los servicios modernos en las regiones más desarrolladas del país. No tiene sentido, por lo tanto, adoptar más el casuismo cuando lo que se pretende es racionalizar el cobro del ICMS. Como cualquier cambio envuelve una redistribución de los ingresos entre los estados, siendo importante que ellos sean tratados conjuntamente.

Una cuestión que aun no figura oficialmente en la agenda de los debates sobre el ICMS, trata de la erosión de una de las más importantes bases del ICMS: los servicios de telecomunicaciones que sustentan la adición de la “S” al antiguo ICM. En la constituyente de 1988, la inclusión de una parte de los servicios al ICM se sustentó solamente en el argumento de incorporar los antiguos impuestos únicos sobre combustibles, energía, comunicaciones y transporte inter-estadual, al impuesto de competencia de los estados para ampliar la base de incidencia de este impuesto⁵². Nadie previó los cambios en la forma de provisión de esos servicios que vienen ocurriendo con el rápido avance de las nuevas tecnologías.

Conviene repetir que los estados impusieron alícuotas elevadas sobre telecomunicaciones y energía para tributar indirectamente al sector prestación de servicios, principalmente a los servicios modernos que utilizan intensivamente esos insumos. En cuanto los servicios de comunicación eran casi exclusivamente producidos internamente (“no tradables” en la jerga del comercio exterior), las alícuotas elevadas no amenazaban la recaudación no obstante perjudicasen la competitividad de algunos sectores, pero a medida que la tecnología abrió espacio para la importación de parte de

⁵² La justificación técnica era la de que la inclusión de esas bases al ICMS permitiría eliminar la acumulación derivada de la adopción de regímenes tributarios independientes sobre esos insumos, pero la adhesión política a esa propuesta apuntaba a la perspectiva de obtener ganancias significativas de recaudación.

esos servicios y que nuevas formas de comunicación interna traspasan las tradicionales fronteras de incidencia del ICMS, la sustentación de alícuotas elevadas comienza a erosionar la recaudación. El impacto aun parece ser pequeño, pero el asunto ya despertó el interés de los secretarios estatales de hacienda.

No obstante, paradójicamente el agravamiento de las perspectivas puede generar un ambiente más favorable para la negociación. A medida que la exacerbación de los conflictos sea percibida como un hecho que genera perjuicio para todos, la disposición de negociar puede ir ganando adeptos. Para que esto suceda, también es necesario que el gobierno federal asuma el liderazgo del debate y que este debate vaya más allá de los límites de la contabilización de los impactos fiscales, involucrando a los líderes políticos y otros intereses de la sociedad que están siendo perjudicados por la demora en promover las reformas necesarias.

4.- ¿Cuáles son las posibilidades y caminos para su recuperación?

4.1- El telón de fondo

Desde la transformación del ICM en ICMS promovida por la reforma constitucional de 1988, fueron promovidas varias tentativas de reforma tributaria y en todas ellas fueron contemplados cambios en el ICMS. También en todas ellas un aspecto central de las recomendaciones de reforma de ese impuesto, fue la armonización de las normas estatales que regulan la cobranza de ese impuesto, la substitución del régimen de crédito físico por el de crédito financiero⁵³ y la adopción del principio de destino en la asignación del producto de la recaudación derivada de operaciones inter-estatales. Ninguna de ellas se hizo cargo del delicado problema de tratar la reforma del ICMS dentro de una propuesta de construcción de un nuevo modelo de federalismo fiscal, de forma que se ampliaran las chances de aprobación mediante una revisión simultánea del régimen tributario y de los mecanismos de reparto y transferencias de recursos.

⁵³ En la jerga tributaria, el régimen del crédito físico sólo admite el crédito del impuesto cuando el insumo es incorporado al producto que lo utiliza (por ejemplo, la energía utilizada para generar el aluminio; aquella utilizada en las oficinas no da derecho a crédito). En el régimen del crédito financiero, no hay restricción; todas las adquisiciones realizadas por las empresas relacionadas a la gestión de sus negocios generan créditos tributarios.

Como cualquier alteración importante en las reglas aplicadas al impuesto estadual cambia la repartición de la recaudación en el territorio nacional, generando ganadores y perdedores, si esta fuera conducida aisladamente ella solamente se torna viable si alguien se dispusiera a pagar la cuenta, en este caso el gobierno federal. Como esa cuenta, invariablemente es bastante más alta que lo real, pues los que ganan con el cambio permanecen callados y los que pierden inflan las estimaciones de esas pérdidas, sin que ninguno de ellos considere los efectos dinámicos de la mejoría de la eficiencia tributaria para el crecimiento económico y para los ingresos futuros, la discusión se arrastra y el asunto es puesto de lado hasta que tome posesión un nuevo gobierno.

Además del impacto financiero, la resistencia a la reforma del ICMS se ha apoyado en otras dos cuestiones: la pérdida de autonomía de los estados derivada de la armonización tributaria, y la eliminación del armamento utilizado en la guerra fiscal con la adopción del principio de destino. Es importante pues que esas dos cuestiones estén en el centro de los debates sobre las propuestas de cambio.

La alegada pérdida de autonomía ha sido equivocadamente asociada a un debilitamiento de la federación, cuando la razón principal para esto es el agravamiento de los conflictos y del antagonismo. El fortalecimiento del régimen federativo no requiere la existencia de territorios fiscales distintos, como los que fueron siendo construidos en Brasil. Los entes federados componen una sola nación y, por lo tanto, el sistema tributario precisa ser concebido en bases nacionales. La necesidad de recuperar ese principio precisa ser urgentemente reconocida.

Como vimos al principio de este texto, el sistema tributario concebido en la reforma de 1965 estableció un régimen de separación constitucional de tributos, basado en la naturaleza económica de las bases tributarias y no en su forma jurídica, repartiendo la competencia para tributar estas bases de acuerdo con las recomendaciones de la literatura especializada y en sintonía con las mejores prácticas internacionales. Buscando ajustar las recomendaciones teóricas a la realidad económica vigente, atribuyó a los estados la competencia para tributar la circulación de mercaderías y a los municipios la competencia para tributar la prestación de servicios, cabiendo a la Unión tributar, selectivamente, la producción industrial.

Un sistema tributario nacional no puede ser rígido. El precisa estar dotado de flexibilidad, para poder ajustarse a las transformaciones en la estructura productiva que alteran la naturaleza y el reparto de las bases tributarias. Conscientes de esa situación, los que propusieron la adopción de un impuesto sobre el valor adicionado de competencia de los estados en 1965, redujeron al mínimo indispensable el texto constitucional e introdujeron la figura de la “ley complementaria” para reglamentar la aplicación de ese impuesto.

No obstante, a medida que los conflictos iban surgiendo y que la desconfianza crecía, todos los casuismos que fueron siendo adoptados para lidiar con ellos también fueron siendo incorporados al texto constitucional, para evitar que las ventajas conquistadas fuesen fácilmente revertidas. En el proceso de elaboración del capítulo tributario de la Constitución de 1988, aquel procedimiento alcanzó dimensiones inusitadas, generando una enorme rigidez e inviabilizando todas las propuestas de reforma.

Parece oportuno pues proponer que la retomada de los debates sobre la reforma del ICMS adopte un camino diferente: el retorno a los orígenes. ¿Cuál es el sentido de la propuesta de volver al origen? El sentido de esta propuesta es recuperar el principio adoptado en la reforma de 1965/67 de instituir un sistema tributario nacional, en el cual las bases tributarias son definidas en función de su naturaleza económica y no de formalidades jurídicas, y en que el reparto de esas bases busca conciliar la neutralidad económica de la tributación con el equilibrio federativo.

Si un sistema tributario nacional ya era visto hace más de cuatro décadas como una condición necesaria para el desarrollo económico, en el contexto de una economía cerrada, hoy en día ello asume la condición de una imperiosa necesidad. En aquel momento, la competencia fiscal entre los estados brasileños dislocaba producción y empleos para otras partes de Brasil. Hoy, la competencia fiscal exporta producción, bases tributarias y empleo para el exterior.

En los debates y proposiciones de reforma de los últimos veinte años, fueron diseñados dos caminos para recomponer el carácter nacional de esa modalidad de tributación. Uno defendía la institución de un IVA nacional, con la definición constitucional de las reglas aplicadas al reparto de los ingresos y a la transferencia de la cuota atribuida a los

estados. Otro proponía la adopción de un IVA dual en el cual el gobierno federal y los estados comparten la misma base tributaria, pero ambos administran separadamente su parte. En ambos, la preocupación en recuperar el carácter nacional de la tributación estaba contemplada.

La diferencia con relación al procedimiento adoptado en 1965, fue la de tratar parcialmente el problema de la separación constitucional de tributos, ignorando la necesidad de abordar simultáneamente la cuestión de la repartición y las transferencias. Los documentos preparados por la CRETAD para apoyar los trabajos de la Constituyente que elaboró la Carta de 1988 trataron esa cuestión, pero la omisión del gobierno federal en la conducción del proceso de reforma del capítulo tributario de la Constitución, contribuyó para que los cambios en esta área se resumiesen al aumento de la base de incidencia del ICM y a la ampliación de los porcentajes de los ingresos del IR y del IPI incorporados a los Fondos de Participación.

En el camino de vuelta a los orígenes es preciso superar los dos elementos que impiden la aprobación de cambios: la autonomía y la desconfianza. En el caso de la autonomía, es preciso promover un debate despojado de prejuicios sobre lo que ella de hecho significa. A primera vista la autonomía está limitada, pues las reglas que rigen la incidencia del impuesto son nacionales, establecidas en la ley complementaria, cabiendo a los estados solo el poder de definir las alícuotas y los procedimientos aplicados por los estados para recaudar, fiscalizar y decidir sobre el contencioso tributario. Sin embargo, combinada con las diferencias de las alícuotas aplicadas al comercio inter-regional, ella gana una dimensión inusitada y se transforma en el principal instrumento de la guerra fiscal. En ese sentido, la autonomía gana una dimensión política que ultrapasa los estrechos límites del debate tributario.

La cuestión de la desconfianza y de los antagonismos es más complicada. A medida que fueron creciendo perjudicaron el clima de las discusiones en el CONFAZ, órgano que debería encargarse de promover la armonía de las políticas tributarias estatales. Como se mencionó anteriormente, la reforma de 1988 no trató de recomponer las instituciones encargadas de mediar los conflictos federativos en el área tributaria, preservando el CONFAZ pero retirándole condiciones efectivas de funcionamiento.

Las dificultades encontradas para viabilizar cambios que recompongan un sistema tributario nacional son ampliamente conocidas. Solo pueden ser removidas en el marco de una propuesta amplia de reforma, que tenga como objetivo instaurar un nuevo modelo de federalismo fiscal, adaptado a las condiciones vigentes y a las nuevas facciones que el federalismo fiscal brasileño fue asumiendo a lo largo de los últimos años.

Hasta que las condiciones propicias para el avance de esa reforma se hagan presentes, cabe aprovechar la oportunidad en que las demandas de exoneraciones tributarias que estimulen la competitividad de la economía se articulan con varias cuestiones de interés de la federación, que están en la agenda de los debates nacionales, para dar un paso en dirección a una futura reforma en el federalismo fiscal brasileño.

4.2- La reforma del ICMS

En lo que se refiere al ICMS, la cuestión no está en definir lo que precisa ser hecho y sí en descubrir una manera de superar las barreras que han impedido la aprobación de antiguas recomendaciones, como la transición para el destino, la exoneración integral de las inversiones y las exportaciones, la adopción del crédito financiero y la armonización de las legislaciones estaduais. Afortunadamente, una nueva manera de conducir las negociaciones en torno a la reforma del ICMS puede ser adoptada ahora.

Conforme se mencionó anteriormente, los cambios en el ICMS enfrentan dos severas restricciones: el clima de desconfianzas y antagonismos reinante, y la resistencia de los estados en abdicar a la posibilidad de adoptar políticas fiscales que contribuyan para su desarrollo. Las desconfianzas y antagonismos que se acumularon en el pasado reciente, están ahora exacerbados con la disputa por los “royalties” del petróleo, la necesidad de rever los criterios de rateo del FPE, la reciente decisión del STF respecto a la inconstitucionalidad de los beneficios fiscales, y la adición de nuevos temas como la tributación del comercio electrónico.

No obstante, al contrario de lo que pueda parecer, el aumento de la temperatura en los debates provocada por la ampliación de la agenda federativa es un hecho positivo. Los cambios aislados en el ICMS para cohibir la práctica de la guerra fiscal, generan fuertes

impactos en la federación y demandan compensaciones financieras que el gobierno federal tiene dificultad de atender. Además de la compensación de las pérdidas de ingresos, hay que lidiar con una nueva realidad socioeconómica creada como consecuencia de los emprendimientos que se instalaron en diversas partes del territorio brasileño, con el apoyo de los incentivos concedidos, que no puede ser simplemente ignorada.

Por lo tanto, la apreciación conjunta de esas cuestiones puede contribuir para facilitar un acuerdo, en vez de dificultarlo. Las pérdidas de ingresos, derivadas de cambios en el ICMS, pueden ser compensadas con ganancias oriundas de la revisión del criterio de rateo del FPE, y vice-versa. Por otra parte, la reorientación de los debates sobre el reparto de los “royalties” del “presal”⁵⁴, podría favorecer la recomposición de los instrumentos fiscales y financieros de una nueva política de desarrollo regional que evite retrocesos en esta área.

El tratamiento conjunto de esas cuestiones también podría facilitar el acuerdo necesario para solucionar el “impasse” que se arrastra hace años con relación a la pacificación de la guerra fiscal. La solución de ese “impasse” tropieza con el desacuerdo sobre el alcance de la llamada convalidación de los beneficios concedidos. Como ha sido demostrado a lo largo de los años, la discusión aislada de esa cuestión no tiene chances de prosperar. Tratada en el ámbito de una negociación que envuelva las demás cuestiones que están en la agenda de los debates federativos, la chance de obtener un acuerdo a ese respecto aumenta considerablemente.

La observación anterior de que la obtención de un acuerdo sobre la reducción de las alícuotas inter-estaduales, no es esencialmente un problema de compensaciones financieras de pérdidas de ingresos y sí una cuestión política, destaca la importancia de una solución para el problema mencionado en el párrafo anterior para avanzar en la reforma del ICMS.

Otra medida importante para ese mismo objetivo es la recomposición de los mecanismos institucionales, dotados de condiciones para mediar los conflictos

⁵⁴ El término “presal” se refiere a un conjunto de rocas ubicadas en las porciones marinas de gran parte de la costa brasileña, con potencial para la generación y acumulación de petróleo.

federativos y contribuir para la armonización de la política tributaria nacional. Por los motivos ya expuestos, el actual CONFAZ es incapaz de ejercer este papel. La creación de un organismo dotado de condiciones para desempeñar esa función es una medida que debería ser considerada.

Paralelamente a las medidas que avancen en el sentido de la modernización del ICMS, es también necesario contemplar decisiones en el campo administrativo, que faciliten la vida del contribuyente, reduzcan las obligaciones accesorias y promuevan la cooperación entre los fiscos. El proyecto de creación de una Secretaría de Hacienda Virtual de carácter nacional, SEFAZ nacional, que está siendo conducido por el Núcleo de Estudios Fiscales de la Escuela de Derecho de la Fundación Getúlio Vargas en São Paulo, pretende alcanzar este objetivo. Conforme al trabajo que viene siendo desarrollado a ese respecto (Rego 2011), la expectativa de que la implantación del Sistema Público de Registro Contable Digital, SPED, podría ofrecer una respuesta rápida para el problema de la reducción del costo de cumplimiento de las obligaciones accesorias, aun está lejos de alcanzar este objetivo⁵⁵.

Actualmente, el Distrito Federal y el Estado de Pernambuco aun no adhirieron al SPED y las normas adoptadas para implantar el sistema a nivel nacional precisan de perfeccionamiento. El procesamiento de las facturas fiscales electrónicas está fragmentado (las facturas de trece estados son procesadas en Rio Grande do Sul, la “Receita Federal” se encarga de otros cinco estados, y el Estado de São Paulo se encarga de su parte). Además de esto, los estados continúan exigiendo el registro en libros fiscales en papel, generando duplicidad de informaciones y de costos. Las frecuentes alteraciones en el SPED y la falta de preparación de la administración fiscal para lidiar con el nuevo sistema, aumentan los costos para los contribuyentes y alimentan disputas federativas.

La armonización de procedimientos administrativos con base en la adhesión de los estados a un convenio, enfrenta grandes dificultades. Para superar las dificultades señaladas, la propuesta defendida en el trabajo del NEF es la de que se establezca una

⁵⁵ El Sistema Público de Registro Contable Digital –SPED- fue instituido por el Decreto 6.022/2007 con el objetivo de modernizar la sistemática de cumplimiento de las obligaciones accesorias impuestas a los contribuyentes por las administraciones tributarias.

norma federal que establezca las reglas y los criterios a ser adoptados por todos los estados, estableciendo un patrón común de las exigencias respecto a las obligaciones accesorias de los contribuyentes, como forma de viabilizar la implantación de la SEFAZ virtual.

5- Consideraciones finales

Pasó un año más y las reiteradas promesas oficiales de promover mejorías en el régimen tributario brasileño mediante la adopción de medidas puntuales, continúan en el tintero. No es por falta de empeño de los responsables, o por mala voluntad de los gobernantes. Es que la diversidad de intereses y la complejidad de la situación no dan margen para que medidas puntuales tengan chance de éxito.

A medida que el tiempo pasa aumenta la urgencia en remover las trabas tributarias al crecimiento. No hay tiempo para continuar insistiendo en proposiciones que, en caso de que encuentren posibilidad de aprobación, demandan una transición de no menos de una década. En el actual cuadro de apertura de la economía y de exacerbada competencia internacional, la sobrevivencia de parte del parque productivo brasileño demanda resultados inmediatos. En ese contexto, la reforma del ICMS asume prioridad teniendo en vista la importancia de este impuesto en el sistema tributario brasileño y la urgencia en encontrar una solución para los antagonismos federativos, que anteponen intereses regionales en el corto plazo creando dificultades para la atención de los intereses nacionales en el mediano y largo plazos.

Por lo tanto, no debe perderse la oportunidad para avanzar rumbo a un acuerdo sobre las reformas necesarias, para corregir las deformaciones acumuladas por el ICMS a lo largo de más de cuatro décadas. Por primera vez, la cuestión federativa precede el debate de la reforma tributaria, pero las recomendaciones para agrupar los temas que están siendo discutidos (la repartición de los “royalties” del petróleo, la revisión de los criterios de rateo del FPE, el cambio del indexador de las deudas estaduais, y la reforma del ICMS), no vienen mereciendo la debida atención. Solo queda esperar que las discusiones sobre esas cuestiones no lleguen a un “impasse” que determine que aquella oportunidad sea desperdiciada.

Referencias

- Fundação Getúlio Vargas. Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. Reforma Tributária Nacional, vol 17, 1966.
- Fundação Getúlio Vargas, Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. A Reforma do Ministério da fazenda e sua Metodologia- Relatório Final. Vol 35, 1967.
- Gaiger, Fernando. Equidade Fiscal no Brasil, trabalho patrocinado pelo BID, janeiro de 2011.
- Rego, Andressa Guimarães Torquato. Obrigações Acessórias e SPED: problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias. Núcleo de Estudos Fiscais da Direito GV, São Paulo, 2011 (mimeo).
- Rezende, Fernando. O ICMS: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. Brasília, Forum Fiscal dos Estados Brasileiros/ Fundação Getúlio Vargas, Cadernos Forum Fiscal, 2009a.
- , A Reforma Tributária e a Federação. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2009.
- Rezende, Fernando, Oliveira, Fabrício e Araújo, Erika. O Dilema Fiscal: Remendar ou Reformar. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2007.
- Tributação e Competitividade, em João Paulo dos Reis Velloso (org) A Crise Mundial e a Nova Agenda do Crescimento. Rio de Janeiro, José Olympio, 1999.
- (coord.). Proposta de Reforma do Sistema Tributário Brasileiro. Brasília: Ipea, mar. 1987. (Texto para Discussão n. 104).
- Tanzi, Vito. Globalización y Sistemas Tributarios. en Tanzi, V; Barreix,A; y Villela, L. Tributación para la integración del Mercosur. Washington, DC. Banco Interamericano de Desarrollo, 2005.
- Varsano, Ricardo. Tributação de Mercadorias e Serviços.. Brasília: Ipea, mar. 1987a. (Texto para Discussão n. 106).
- , A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo Século: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro. Pesquisa e Planejamento Econômico, abril 1997.