



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE**  
**NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ECONOMIA**  
**MESTRADO PROFISSIONAL EM DESENVOLVIMENTO REGIONAL E**  
**GESTÃO DE EMPREENDIMENTOS LOCAIS**

**DISSERTAÇÃO DE MESTRADO**

**SÉRGIO LUIZ SILVA SANTOS**

**REFORMA TRIBUTÁRIA E REFLEXO NAS FINANÇAS PÚBLICAS ESTADUAIS:  
O CASO DO ESTADO DE SERGIPE**

**SÃO CRISTÓVÃO - SERGIPE - BRASIL**

**2013**

SÉRGIO LUIZ SILVA SANTOS

REFORMA TRIBUTÁRIA E REFLEXO NAS FINANÇAS PÚBLICAS ESTADUAIS:  
O CASO DO ESTADO DE SERGIPE

Dissertação apresentada como requisito parcial  
para obtenção do título de Mestre no Programa  
de Pós-graduação e Pesquisa em Economia  
Mestrado Profissionalizante em  
Desenvolvimento Regional e Gestão de  
Empreendimentos Locais da Universidade  
Federal de Sergipe.

Orientador: Prof. Dr. Marco Antônio Jorge

SÃO CRISTÓVÃO - SERGIPE - BRASIL

2013

SÉRGIO LUIZ SILVA SANTOS

REFORMA TRIBUTÁRIA E REFLEXO NAS FINANÇAS PÚBLICAS ESTADUAIS:  
O CASO DO ESTADO DE SERGIPE

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre no Programa de Pós-graduação e Pesquisa em Economia Mestrado Profissionalizante em Desenvolvimento Regional e Gestão de Empreendimentos Locais da Universidade Federal de Sergipe.

Orientador: Prof. Dr. Marco Antônio Jorge

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Marco Antônio Jorge  
Universidade Federal de Sergipe (UFS)

---

Prof. Dr. Elmer Nascimento Matos  
Universidade Federal de Sergipe (UFS)

---

Prof. Dr. Francisco Luiz Cazeiro Lopreato  
Universidade Estadual de Campinas (UNICAMP)

Para José Antônio e Zelina, meus queridos pais, com imenso amor.

Para Suely, Rodrigo Clara e Isadora, minha esposa e filhos queridos, com amor.

## AGRADECIMENTOS

Ao completar 50 anos de existência só tenho que agradecer a DEUS pela oportunidade que me foi dada para a realização deste grande sonho. Muitos foram aqueles que, das mais variadas maneiras, contribuíram para que este trabalho pudesse ser concluído.

Com a sociedade brasileira contrai uma grande dívida, por conta dos recursos públicos destinados à realização deste trabalho, mediante as condições de aprendizagem de qualidade que me foram permitidas desfrutar no NUPEC – Núcleo de Pesquisas Econômicas da UFS, bem como a oportunidade de participar do mestrado como aluno institucional patrocinado pela Secretaria de Estado da Fazenda de Sergipe, órgão do qual me orgulho de fazer parte.

A todos aqueles que fazem parte da ESAFAZ – Escola de Administração Fazendária da Secretaria de Estado da Fazenda de Sergipe o meu sincero agradecimento.

Ao colega de trabalho, Jeová Francisco dos Santos pela disponibilização de trabalhos referentes ao tema desta dissertação.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Marco Antônio Jorge pela confiança na minha capacidade de desenvolver um bom trabalho e pela disponibilidade em me guiar neste percurso.

Ao amigo Robson Nascimento Filho pelo apoio dispensado quando compartilhei a ideia de empreender este projeto;

À grande amiga Isabel Cristina Pereira Alves, que com sua capacidade e desprendimento colaborou imensamente na normatização desta dissertação;

Aos amigos e colegas do mestrado, sempre presentes em todo o tempo de conclusão desta dissertação.

Aos meus filhos Rodrigo, Clara e Isadora que foram privados de minha companhia em muitos momentos de lazer. Espero de alguma forma tê-los mostrado que para a realização de qualquer sonho na vida torna-se necessário muito esforço e dedicação.

Á Suely, minha esposa, pelo apoio, pela paciência com a bagunça proporcionada pelo monte de livros espalhados pela casa e pela família maravilhosa que estamos formando.

**"Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito. Não sou o que deveria ser, mas Graças a Deus, não sou o que era antes". (Marthin Luther King)**

## RESUMO

O objetivo desta dissertação é mensurar o impacto que uma reforma tributária pode causar nas finanças das unidades federativas e em especial de que forma afetará Estado de Sergipe. Este trabalho tem também como objetivo evidenciar a importância da reforma tributária para o desenvolvimento e demonstrar vários aspectos inerentes à sua discussão que vem ocupando um lugar de destaque na agenda política nacional, desde o mais simples cidadão até aqueles que fazem parte do alto escalão do governo. Procura abordar também a reforma de nosso federalismo fiscal tendo em vista a questão da repartição das receitas tributárias apresentarem tensões nas relações políticas e econômicas entre os entes tributantes que respaldam o processo da guerra fiscal, até com a quebra de regras constitucionais e que paralelamente alimenta o grave problema das desigualdades regionais. Uma importante lição que a história oferece para as mudanças necessárias à recuperação das qualidades do ICMS é a de que elas devem ser contempladas no marco de uma reforma que vise à reconstrução do federalismo fiscal brasileiro, de modo a recompor o equilíbrio e promover a coesão federativa. Este trabalho procura dar uma contribuição para o debate sobre a reforma necessária para corrigir as distorções acumuladas pelo ICMS desde o nascimento, que alimentam os conflitos federativos, geram ineficiência econômica, acarretam iniquidades sociais e criam desafios importantes para o futuro da federação, ou seja, há a necessidade de desenhar um novo sistema tributário brasileiro que em seus múltiplos aspectos é afetado pela coalizão de forças políticas na medida em que as unidades federadas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) ou parte delas detectam desequilíbrio ou desproporcionalidade entre a receita recebida e suas responsabilidades.

**PALAVRAS-CHAVE:** Reforma Tributária, Federalismo, Guerra Fiscal, Desigualdades Regionais.

## ABSTRACT

The objective of this dissertation is to measure the impact of a tax reform may cause the finances of federal units and in particular how it will affect the state of Sergipe. This work also aims to evidence the importance of tax reform to the development and demonstrate many aspects inherent to its discussion that has been occupying a prominent place in the national policy agenda, from the simplest citizen by those who are part of the senior government. Also seeks to address the reform of our fiscal federalism in view of the question of the distribution of tax revenues present tensions in the political and economic relations between the entities that have the power to impose and collect taxes that support the process of tax competition, even with the breakdown of constitutional rules and parallel feeds serious problem of regional inequalities. An important lesson that history provides for the necessary changes to the recovery of the qualities of the GST is that they should be addressed within the framework of a reform that aims at the reconstruction of the Brazilian fiscal federalism in order to restore balance and promote cohesion federal. This work intends to contribute to the debate on the reform needed to correct the distortions accumulated ICMS since birth, feeding federal conflicts, generate economic inefficiency, and create social inequities entail significant challenges for the future of the federation, in other words, there is a need to design a new tributary system which in many aspects is affected by the coalition of political forces in that federated units (Union, states, municipalities and the Federal District) or part of them detect imbalance or disproportion between the revenue received and their responsibilities.

**KEYWORD:** Tax Reform, Federalism, War Tax, Regional Inequalities

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Cronograma de Redução de Alíquota Interestadua.....	126
Figura 2	Fontes de Recursos do Fundo de Desenvolvimento Regional.....	132
Figura 3	Distribuição de Recursos do FDR.....	133
Figura 4	Esquema de Funcionamento do FDR.....	135
Figura 5	Transição de Redução de Alíquotas.....	137
Figura 6	Evolução dos índices da LRF – Geral – 2011 a 2012.....	138

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Sergipe – Emprego e estabelecimentos em atividade na indústria de transformação e extrativa mineral – 1995 e 2005.....	91
Tabela 2	Empresas Incentivadas – 2007 / 2012.....	95
Tabela 3	Previsão da Distribuição de Recursos pela Política de Desenvolvimento Regional.....	114
Tabela 4	Participação do ICMS na receita total.....	139
Tabela 5	Arrecadação ICMS Sergipe – 2010 a 2012.....	139
Tabela 6	Participação relativa do Estado de Sergipe na arrecadação total no Brasil.1409 .....	140
Tabela 7	Comparativo arrecadação ICMS – Nordeste.....	141
Tabela 8	Comparativo ICMS Sergipe – 2012/2011.....	142
Tabela 9	Arrecadação por Setores.....	143
Tabela 10	ICMS por Segmento Sergipe – 2011/ 2012.....	143
Tabela 11	Principais atividades na arrecadação ICMS.....	145
Tabela 12	Cronograma de redução das alíquotas interestaduais proposto pelo Governo Federal.....	156
Tabela 13	Resumo dos impactos em R\$ e em %(perdas e ganhos).....	157
Tabela 14	Impacto da Redução das Alíquotas de ICMS nas Operações Interestaduais com Regime Tributário Atual e Com Cenários-Operações Com Contribuintes – 2011- Em % do ICMS Total da U.....	158
Tabela 15	Totalização de perdas e ganhos em âmbito nacional.....	160

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1	Comparativo Alíquotas Marginal e Média.....	30
Quadro 2	Tipos de Federalismo no Estado Contemporâneo.....	32
Quadro 3	Metodologia de cálculo do impacto na arrecadação do ICMS em operações com não contribuintes.....	146
Quadro 4	Fonte de Dados.....	147
Quadro 5	Cronograma de redução das alíquotas interestaduais proposto pelo Governo Federal.....	149

## **LISTA DE GRÁFICOS**

Gráfico 1	Sergipe – PSDI – Situação dos projetos Incentivados 1991–2006.....	86
Gráfico 2	Empresas Incentivadas por Região.....	86
Gráfico 3	Sergipe - PSDI - Número de empresas incentivadas 1991-2007.....	87
Gráfico 4	Empresas Incentivadas 2007 / 2012 .....	93
Gráfico 5	Perdas de Receita de ICMS – Comércio Eletrônico.....	107
Gráfico 6	Proposta de Recursos do Fundo de Desenvolvimento Regional.....	131
Gráfico 7	Arrecadação Sergipe – 2010-2012.....	140
Gráfico 8	Participação relativa –ICMS – Brasil.....	141
Gráfico 9	Arrecadação ICMS – Região Nordeste – 2010 / 2012.....	142
Gráfico 10	Impacto no ICMS de 2011 no cenário 4x4 alíquota interestadual para operações com não contribuintes.....	159
Gráfico 11	Impacto na Transição da Redução das Alíquotas nas Operações Interestaduais para Contribuintes – Soma das UFs com Perdas.....	161

## LISTA DE SIGLAS

CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CAERT	Subcomissão Temporária de Reforma Tributária
CDI	Conselho de Desenvolvimento Industrial
CF	Constituição Federal
CFOP	Código Fiscal de Operações e Prestações
CGFDR	Comitê Gestor do Fundo de Desenvolvimento Regional
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CODISE	Companhia de Desenvolvimento Industrial e de Recursos Minerais de Sergipe
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COGET	Coordenação Geral de Estudos Tributários da Receita Federal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COTEPE/	
ICMS	Comissão Técnica Permanente do ICMS
CPMF	Contribuição Provi sobre Mov ou Trans. de Val e de Créd e Dir de Nat Financeira.
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CST	Código de Substituição Tributária
CTE	Conhecimento de Transporte Eletrônico
CTN	Código Tributário Nacional
CUT	Central Única dos Trabalhadores
DECOMTEP	Departamento de Competitividade e Tecnologia da Fiesp
FAI	Fundo de Apoio à Industrialização
FCO	Fundo Constitucional de Financiamento do Centro Oeste
FCR	Fundo de Compensação de Receitas
FDA	Fundo de Desenvolvimento da Amazônia
FDNE	Fundo de Desenvolvimento do Nordeste
FIESP	Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
FMI	Fundo Monetário Internacional
FNDR	Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional
FNE	Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste
FNO	Fundo Constitucional de Financiamento do Norte
FPE	Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FUNTTEL	Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações
FUST	Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações
GTDN	Grupo de Trabalho de Desenvolvimento do Nordeste
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IOF	Imposto Sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Sobre Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto Sobre Propriedade De Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
ITCD	Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR	Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto Sobre Valor Agregado
IVAF	Imposto Sobre o Valor Agregado Federal
IVV	Imposto sobre Vendas e Varejo
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MP	Medida Provisória
NFe	Nota Fiscal Eletrônica
OCDE	Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Econômico
OGU	Orçamento Geral da União
OMC	Organização Mundial do Comércio
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PDR	Política de Desenvolvimento Regional
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PNBE	Pensamento Nacional das Bases Empresariais
PSDI	Programa Sergipano de Desenvolvimento Industrial
RFB	Receita Federal do Brasil
SEDETEC	Secretaria de Estado do Desenvolvimento Econômico da Ciência e da Tecnologia
SEIC/SE	Secretaria de Estado da Indústria e do Comércio de Sergipe
SN	Simples Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
TJLP	Taxa de Juros de Longo Prazo

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>15</b>
<b>2</b>	<b>TRIBUTAÇÃO ÓTIMA E FEDERALISMO FISCAL.....</b>	<b>19</b>
2.1	BASE TEÓRICA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA.....	19
2.1.1	<b>Conceito da neutralidade.....</b>	<b>25</b>
2.1.2	<b>Conceito de simplicidade.....</b>	<b>25</b>
2.1.3	<b>Princípios teóricos de tributação.....</b>	<b>26</b>
2.1.4	<b>Neutralidade e Eficiência.....</b>	<b>27</b>
2.1.5	<b>Equidade.....</b>	<b>28</b>
2.1.6	<b>Critério do Benefício.....</b>	<b>29</b>
2.1.7	<b>Princípio da Capacidade de Pagamento.....</b>	<b>30</b>
2.1.8	<b>Incidência Tributária e equidade tributária.....</b>	<b>31</b>
2.2	<b>FEDERALISMO FISCAL.....</b>	<b>31</b>
2.2.1	<b>Princípios do federalismo.....</b>	<b>33</b>
2.2.2	<b>Bases da teoria econômica do federalismo fiscal.....</b>	<b>33</b>
2.2.2.	Teoria de Tiebout, Oates e Gordon.....	33
2.2.2.	Teoria normativa.....	37
2.2.3	<b>Federalismo no Brasil.....</b>	<b>38</b>
2.2.4	<b>Relações fiscais intragovernamentais no Brasil.....</b>	<b>39</b>
2.2.5	<b>Dicotomia: tributação direta e indireta.....</b>	<b>42</b>
2.2.6	<b>Fatores atuantes nas transformações tributárias.....</b>	<b>43</b>
2.2.6.1	Globalização econômica e financeira.....	43
2.2.6.2	Formação de blocos econômicos regionais.....	44
2.2.6.3	Redefinição do papel do estado.....	45
2.2.7	<b>Experiências demais Países em Transformações Tributárias.....</b>	<b>47</b>
<b>3</b>	<b>DESIGUALDADES REGIONAIS E GUERRA FISCAL.....</b>	<b>50</b>
3.1	DESIGUALDADES REGIONAIS.....	51
3.1.1	<b>Hipótese baseada nas diferenças em capital humano.....</b>	<b>53</b>
3.1.2	<b>Hipótese baseada nas diferenças climáticas e de solo.....</b>	<b>53</b>
3.1.3	<b>Hipótese baseada nas diferenças em capital social.....</b>	<b>53</b>
3.1.4	<b>Hipótese baseada no papel das amenidades.....</b>	<b>55</b>

<b>3.1.5</b>	<b>Hipótese baseada em diferenças nas instituições.....</b>	55
<b>3.1.6</b>	<b>A Hipótese Estruturalista de Celso Furtado.....</b>	56
3.1.6.1	Retornos crescentes e escala mínima de produção.....	57
3.1.6.2	Tendência à aglomeração espacial de produção .....	57
3.1.6.3	Mercado de trabalho e arbitragem entre regiões.....	58
3.1.6.4	Qualificação da mão de obra e demanda.....	59
3.2	<b>GUERRA FISCAL.....</b>	60
<b>3.2.1</b>	<b>Guerra Fiscal do ICMS.....</b>	62
<b>3.2.2</b>	<b>Dinâmica Institucional.....</b>	63
<b>3.2.3</b>	<b>Incentivos fiscais – conceitos e aspectos problemáticos.....</b>	64
<b>3.2.4</b>	<b>Hipóteses de renúncia de receita.....</b>	65
3.2.4.1	Incentivos fiscais sobre a despesa.....	65
3.2.4.2	Incentivos fiscais sobre a receita.....	66
<b>3.2.5</b>	<b>Aspectos históricos da guerra fiscal.....</b>	67
<b>3.2.6</b>	<b>Dispositivos inibidores da guerra fiscal.....</b>	70
<b>3.2.7</b>	<b>Incentivos fiscais e concorrência.....</b>	72
<b>3.2.8</b>	<b>Limites da Guerra Fiscal .....</b>	73
<b>3.2.9</b>	<b>Tipologia de instrumentos de intervenção.....</b>	74
<b>3.2.10</b>	<b>Diretrizes para anulação das práticas de Guerra Fiscal.....</b>	75
<b>3.2.11</b>	<b>Guerra Fiscal e desenvolvimento.....</b>	77
<b>3.2.12</b>	<b>Estado de Sergipe e a Guerra Fiscal.....</b>	81
<b>3.2.12</b>	<b>PSDI – Programa Sergipano de Desenvolvimento Industrial.....</b>	82
<b>4</b>	<b>REFORMA TRIBUTÁRIA.....</b>	94
4.1	<b>REFORMA POSSÍVEL.....</b>	94
4.2	<b>A ILUSÃO DO IMPOSTO ÚNICO.....</b>	97
4.3	<b>LIMITES E DESAFIOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA.....</b>	98
4.4	<b>REFORMA TRIBUTÁRIA E ICMS.....</b>	99
<b>4.4.1</b>	<b>Características e aspectos polêmicos do ICMS.....</b>	100
<b>4.4.2</b>	<b>Não cumulatividade e Crédito do ICMS.....</b>	102
<b>4.4.3</b>	<b>ICMS e Planejamento Tributário .....</b>	104
<b>4.4.4</b>	<b>Créditos de ICMS na Exportação.....</b>	105
<b>4.4.5</b>	<b>O ICMS e o Comércio Eletrônico.....</b>	106

<b>4.4.6</b>	<b>Adoção do princípio do destino: repercussão tributária econômica.....</b>	110
<b>4.5</b>	<b>PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA DO GOVERNO DE 2008 (PEC 233/2008) .....</b>	110
<b>4.5.1</b>	<b>Metas da PEC 233/2008.....</b>	111
<b>4.5.2</b>	<b>Estratégias para o cumprimento das metas.....</b>	118
<b>4.6</b>	<b>PROPOSTAS ALTERNATIVAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA.....</b>	118
<b>4.6.1</b>	<b>Proposta Pepe Vargas (PT/RS) .....</b>	118
<b>4.6.2</b>	<b>Proposta Luis Carlos Hauly (PSDB/PR) .....</b>	119
<b>4.6.3</b>	<b>Proposta da CUT.....</b>	120
<b>4.6.4</b>	<b>Proposta da FIESP.....</b>	121
<b>4.6.5</b>	<b>Proposta do Senador Francisco Dornelles (PP/RJ) .....</b>	122
<b>4.7</b>	<b>ATUAL PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA-MP 599.....</b>	124
<b>4.7.1</b>	<b>Projeto de Resolução do Senado nº 1 – PRS 1.....</b>	124
<b>4.7.2</b>	<b>Medida Provisória nº 599 – MP 599 .....</b>	125
<b>5</b>	<b>IMPACTO MP 599 NAS UNIDADES FEDERATIVAS.....</b>	137
<b>5.1</b>	<b>SITUAÇÃO DO ESTADO DE SERGIPE.....</b>	137
<b>5.2</b>	<b>PERFIL DE ARRECADAÇÃO DO ESTADO DE SERGIPE.....</b>	138
<b>5.3</b>	<b>METODOLOGIA.....</b>	145
<b>5.3.1</b>	<b>Detalhes específicos e relevantes sobre a metodologia.....</b>	147
<b>5.3.2</b>	<b>Fonte dos dados .....</b>	149
<b>5.3.3</b>	<b>Extração dos dados .....</b>	150
<b>5.3.4</b>	<b>Depuração dos dados .....</b>	151
<b>5.3.5</b>	<b>Informações prestadas pelas unidades federativas.....</b>	153
<b>5.3.6</b>	<b>Consolidação, padronização, ajuste e estimativa</b>	153
<b>5.3.7</b>	<b>Cálculo do ICMS decorrente de redução nas alíquotas das operações interestaduais.....</b>	156
<b>5.4</b>	<b>IMPACTO NO ICMS DE 2011 COM REDUÇÃO NAS ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS.....</b>	157
<b>6</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	163
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	167

## 1 INTRODUÇÃO

Nas sociedades democráticas, os tomadores de decisão são confrontados com uma complexa rede de interesses e se valem das ideias e opiniões dos grupos de pressão para subsidiarem suas decisões. Quanto à Reforma Tributária não poderia ser diferente, pois segundo GIAMBIAGI (2011) quando se discute “sistema tributário” está se discutindo como a renda do país é dividida, em relação a cinco cortes diferentes de distribuição dessa renda:

- Funcional – quanto da renda do setor privado assumirá a forma de lucro e de salários;
- Pessoal – que percentual da renda ficará com cada percentil da população;
- Regional – como se distribuem os recursos entre as diversas unidades do país;
- O corte governo versus setor privado - que define a parcela da renda apropriada pelo governo;
- O corte federativo – associado como a renda do governo lato sensu divide-se entre a União, os estados e os municípios, o que é um aspecto que complementa a questão regional.

Tendo em vista que as acentuadas desigualdades regionais caracterizam a Federação brasileira, o equilíbrio entre a ampliação das competências estaduais (que pode interessar mais aos estados que dispõem de uma sólida base econômica) e o aumento das transferências federais (que sustentam os orçamentos dos estados menos desenvolvidos) é extremamente delicado. Grande parte das dificuldades vivenciadas para enfrentar esse tema deve-se ao regime hoje aplicado à tributação estadual, que torna os orçamentos dos estados mais dependentes do que se produz e não do que se consome em seus territórios. Como a produção é mais concentrada regionalmente do que o consumo, a ampliação das competências estaduais aumenta a desigualdade na repartição das receitas e torna necessário ampliar as transferências compensatórias a cargo da União. Por seu turno, o enfraquecimento da União limita suas possibilidades de intervir de forma mais efetiva na questão regional, criando uma situação insatisfatória para todos.

Após décadas de protecionismo e de um Estado intervencionista, a economia brasileira expôs-se subitamente à competição externa e passou por um processo acelerado de privatização. As reformas institucionais implementadas nos anos 90 ajudaram a estabilizar a economia e criaram um ambiente mais amistoso para atrair investimentos e promover o crescimento. Apesar das incertezas que ainda pairam no horizonte em relação às perspectivas

de reconciliar o desenvolvimento sustentável e a estabilidade macroeconômica, o balanço geral dos resultados alcançados na década passada é positivo.

A Federação afetou e foi afetada pela transição de uma economia fechada e controlada pelo Estado para uma economia aberta e comandada pelos agentes privados. Com efeito, quanto maior o grau de interesse dos governos subnacionais nas reformas propostas, mais difíceis à execução. Em alguns casos, eles tiveram de ser induzidos a aceitar mudanças que reduziam a autonomia estadual e municipal. Mesmo nos casos em que os interesses federais não eram tão evidentes, o poder dos estados e dos municípios no Congresso abriu espaço para negociar compensações para a menor autonomia ou perdas financeiras.

Entre as reformas prioritárias na agenda de modernização da economia brasileira durante os anos 90, três merecem atenção especial: privatização, emprego público e previdência social e tributação. Tendo em vista o papel central do ajuste fiscal na estratégia para a estabilidade macroeconômica, essas reformas foram objeto de um intenso debate e muita discórdia. Delas, a privatização foi o único caso de sucesso até agora, mas a reforma tributária permaneceu impermeável à necessidade de aliviar o fardo excessivo sobre a competitividade da economia brasileira.

No Brasil, ao se verificar os discursos, dentre outros, de autoridades governamentais, de empresários, dos seguimentos religiosos, dos trabalhadores, vê-se que todos são a favor de que seja realizada ampla Reforma no Sistema Tributário Nacional, mais conhecida por Reforma Tributária. Entender que a Reforma Tributária é um processo e não um ato isolado é o primeiro passo para superar divergências. Neste processo é preciso respeitar a história, a cultura, a realidade político-institucional e as peculiaridades da Federação brasileira.

A dificuldade de se chegar a um consenso de modo que todas as partes fiquem satisfeitas deve-se ao fato de que o sistema tributário é um dos determinantes da competitividade dos bens produzidos pelo país é algo particularmente importante na disputa crescente pelos mercados externos.

O importante, agora, não é brigar por um modelo ideal, mas sim pela instauração de um ciclo virtuoso de mudanças. Nele, o açodamento cede lugar à prudência e as mudanças pretendidas vão sendo implementadas paulatinamente, de modo a propiciar uma acomodação sem traumas dos distintos interesses envolvidos. À medida que as mudanças ora propostas mostrarem seus frutos ficará mais fácil evoluir na direção de um modelo ideal que poderia ser alcançado nos próximos anos.

Neste trabalho, pretende-se responder à seguinte questão: A implementação do projeto de reforma tributária, que está sendo discutido, melhora ou piora as finanças das Unidades Federativas Brasileiras e em especial do Estado de Sergipe?

O objetivo do trabalho é analisar quais os reflexos que serão sentidos pelas unidades federativas no tocante à implementação da reforma tributária que está sendo discutida no congresso, especialmente analisar qual o impacto nas finanças do Estado de Sergipe e fornecer estudos que possam subsidiar e fortalecer a missão institucional da Secretaria de Estado da Fazenda de Sergipe que é prover e administrar os recursos financeiros com eficiência, eficácia, ética e transparência, viabilizando o desenvolvimento econômico e social do Estado de Sergipe.

Além desta introdução e da conclusão, esta dissertação está organizada em quatro capítulos. O segundo capítulo abordará os princípios teóricos da tributação ótima e do federalismo fiscal. A teoria da tributação ótima tem por intuito identificar estruturas tributárias que viabilizem arrecadação de receita para o Estado (portanto, políticas distributivas - equidade) ao menor custo possível no que se refere à eficiência. Portanto, o conflito entre eficiência e equidade estará em toda discussão acerca de um sistema tributário ideal.

No debate sobre federalismo fiscal, Lagemann (2011) afirma que pode ser dividido em duas linhas: uma que trata de construir modelos ideais, e outra que investiga a experiência dos estados federais quanto à divisão das responsabilidades de tributar e gastar entre os níveis de governo. A expressão Federalismo Fiscal designa a divisão de tarefas entre as diferentes esferas de governo de um determinado País, com a especificação daqueles que irão arrecadar os tributos e realizar os serviços públicos, pra com isso maximizar a eficiência do setor público. Obviamente, o conceito de Federalismo como forma de divisão de poderes político-constitucionais é o cerne do conceito de Federalismo Fiscal. Neste último conceito agregou-se a locução adjetiva fiscal para especificar as atividades tendentes à obtenção de receitas (receitas tributárias) e aquelas necessárias para realização das despesas (gastos públicos).

No terceiro capítulo apresentaremos os principais determinantes da guerra fiscal e também os aspectos relativos às desigualdades regionais. Chamaremos a atenção para a questão central de que no Brasil não existem mecanismos sólidos de controle das forças de mercado e, dessa forma, o enfraquecimento das políticas de desenvolvimento coordenadas pelo Estado permitem a subsunção das localidades à lógica da acumulação de capital, em um mecanismo em que os poderes públicos estaduais e municipais fazem grandes concessões para a iniciativa privada mesmo com suas finanças altamente debilitadas e com engessamento

de seus gastos. O problema das desigualdades regionais no Brasil passa por uma leitura das relações entre a União e os governos subnacionais e necessariamente e também passa pela questão da adoção da fórmula federativa no Brasil e de seus resultados, pois a nação brasileira é historicamente dividida entre jurisdições pobres e ricas, sendo que as pobres não tem expressão política relevante. Esta separação entre as unidades pobres e ricas está na origem da escolha por um desenho de Estado que permita “manter a União” e evitar riscos associados à fórmula majoritária. Portanto manter e garantir o equilíbrio da representação entre jurisdições ricas e pobres caracteriza-se como uma componente central do desenho das instituições políticas brasileiras.

No quarto capítulo a discussão gira em torno da reforma tributária onde serão abordados os temas referentes à gênese desta reforma tão propalada bem como a repercussão sobre o ICMS que se configura como o principal tributo arrecadado pelas unidades federativas. Serão apresentadas também as principais propostas de reforma com ênfase na proposta mais atual.

O quinto tratará do impacto da proposta mais recente de reforma tributária baseado numa metodologia que foi trabalhada no Ministério da Fazenda, mais precisamente no GT 44A que é um grupo de trabalho composto por funcionários das diversas unidades federativas que desenvolveram a metodologia de impacto da reforma tributária trabalhando os diversos cenários que estão sendo discutidos no âmbito da federação brasileira. Baseados então nesta metodologia apresentamos o impacto da Reforma Tributária nas unidades federativas brasileiras e especialmente nas finanças do Estado de Sergipe.

## 2 TRIBUTAÇÃO ÓTIMA E FEDERALISMO FISCAL

### 2.1 BASE TEÓRICA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

Segundo Lagemann (2004) diversos fatores influenciam a concepção de um novo sistema tributário, num processo de reforma. O sistema tributário existente é o primeiro a influenciar, pois carrega a experiência do passado e que tende, pela inércia, a determinar o futuro. Outro fator é o efeito demonstração que é a cópia da experiência de outros países tendo como referência, evidentemente, os economicamente desenvolvidos. O terceiro são os sistemas tributários racionais, construções teóricas caracterizadas pela lógica de suas propostas. O quarto fator, que condiciona também os três primeiros, é a realidade política, econômica e social.

Segundo Pohlmann (2006) a abordagem da tributação ótima é baseada em ferramentas padrões da economia do bem-estar, aplicada em um mundo quando a melhor (first best) alocação de recursos e distribuição de renda não podem ser obtidas. Exige-se do governo que se levante um montante determinado de receita, sendo este por sua vez limitado nos tipos de instrumentos tributários e que por sua vez devem apresentar consistência com a otimização das firmas e dos indivíduos. Portanto, o governo faz sua escolha para o fim de maximizar a função de bem estar social. A grande crítica que se faz à abordagem tradicional da tributação ótima é partir da premissa que os indivíduos e as firmas paguem voluntariamente todos os seus tributos, quando na prática não é isso que acontece, pois alguns contribuintes perseguem muitas maneiras ilegais de reduzir seus pagamentos utilizando-se de mecanismos de omissão de receitas, aumento de deduções e isenções e até mesmo de omissão de declarações.

Lagemann (2004) argumenta que na realidade a problemática da tributação ótima está construída sobre um suposto posicionamento contraditório entre o governo e o contribuinte. Nessa concepção, de um lado, o governo busca encontrar a fonte mais perfeita de tributar cada um dos contribuintes, que não seja por este influenciável e que elimine, por isso, qualquer forma de adequação (como, por exemplo, através da evasão) à tributação. Do outro lado, está o contribuinte, que percebe a tributação como uma carga que não apenas lhe retira uma parte do poder aquisitivo, mas também o obriga a mudar decisões econômicas para minimizá-la. A tributação ótima pressupõe, geralmente, que as habilidades naturais (quociente de inteligência ou habilidades inatas) dos indivíduos, uma característica que mede o potencial de adquirir renda, constituem a única característica de diferenciação pessoal dos contribuintes.

Segundo Stiglitz (1999) existe cinco propriedades que são aceitas para um bom sistema tributário, tais como:

1. Eficiência Econômica: O sistema tributário não deve interferir na alocação eficiente de recursos, ou seja, não será distorcionário e se possível deverá ser usado para aumentar a eficiência econômica.
2. Simplicidade Administrativa: O sistema tributário deve ser fácil e relativamente barato para se administrar, ou seja, deve ter baixo custo de administração e aplicação.
3. Flexibilidade: O sistema tributário deve ser capaz de responder facilmente, em alguns casos automaticamente, para circunstâncias mudanças econômicas.
4. Responsabilidade Política: O sistema tributário deve ser projetado de modo que os indivíduos possam verificar o que eles estão pagando e avaliar com precisão como o sistema reflete suas preferências, ou seja, o sistema deve ser transparente.
5. Justiça: O sistema tributário deve ser justo no tratamento de diferenças individuais, tratando aqueles similarmente em circunstâncias similares e impor impostos mais elevados sobre aqueles que podem suportar melhor a carga fiscal.

A análise da minimização da carga tributária excedente e da maximização do bem estar, são considerados como o ponto de partida da teoria de tributação ótima, com foco original na eficiência. A maximização através da ponderação das funções das utilidades dos indivíduos promove a concepção de justiça vertical (justiça entre desiguais), enquanto que as funções de utilidade dos indivíduos minimizam a concepção da justiça entre os iguais, ou seja, tratamento horizontal (LAGEMAN, 2004)..

Em 1776, o escocês Adam Smith, estabeleceu em sua obra clássica, *A Riqueza das Nações*, quatro princípios gerais que deveriam nortear um sistema tributário ótimo, a saber:

- Os indivíduos devem contribuir para a receita do Estado na proporção de suas capacidades de pagamento, ou seja, em proporção a seus rendimentos.
- O tributo a ser pago deve ser certo e não arbitrário, com o valor a ser pago e a forma de pagamento devendo ser claros e evidentes para o contribuinte.
- Todo tributo deve ser arrecadado da maneira mais conveniente para o contribuinte.
- Todo tributo deve ser arrecadado de forma que implique o menor custo possível para o contribuinte, além do montante arrecadado pelo Estado com o tributo.

A teoria da tributação ótima se relaciona explicitamente com o primeiro e o último princípio descrito anteriormente e tem como objetivo analisar como uma dada receita

tributária pode ser arrecadada pelo governo a um mínimo de custo para a sociedade, levando em consideração as diferenças existentes entre os indivíduos em termos de capacidade contributiva.

O ponto de partida para entender os fundamentos da teoria da tributação ótima relaciona-se com os dois teoremas fundamentais do bem-estar mencionados abaixo:

- Primeiro teorema →afirma que todo equilíbrio competitivo é eficiente no sentido de Pareto.
- Segundo teorema →diz que toda alocação no sentido de Pareto pode ser alcançada através do mecanismo de mercados competitivos, dada uma adequada redistribuição da dotação de recursos entre os indivíduos componentes do sistema econômico.

Para Biderman e Arvate (2004), de acordo com o primeiro teorema, os mercados competitivos geram alocações eficientes, mas não descarta a possibilidade de existir uma multiplicidade de pontos eficientes, correspondendo a diferentes distribuições da dotação de recursos. O segundo teorema diz que se por qualquer razão, uma dada alocação eficiente não é considerada como socialmente justa, pois outra alocação eficiente de Pareto pode ser obtida através de mercados competitivos, desde que se faça uma redistribuição da dotação de recursos entre os indivíduos. Entretanto, para a obtenção do resultado do segundo teorema é necessário que a redistribuição de recursos seja "adequada", no sentido de não provocar distorções nas escolhas dos agentes econômicos, de forma que as condições de eficiência econômica continuem a ser satisfeitas. Para tanto, a redistribuição deve se realizar via impostos e transferências do tipo lump sum, que têm a propriedade de não afetar o comportamento dos agentes econômicos, pois são montantes fixos de dinheiro que os indivíduos pagam ou recebem independentemente de suas escolhas. É o caso, por exemplo, de um imposto per capita, ou de um imposto baseado em características pessoais inalteráveis, tais como idade, sexo, preferências, habilidades etc.

Apesar de ter a vantagem de gerar uma distribuição ótima da renda, os impostos e transferências lump sum não são exequíveis pelo simples fato de depender de informações privativas dos indivíduos e estão associadas à sua capacidade contributiva. O imposto tem de ser cobrado com base em elementos que, além de indicar capacidade contributiva, sejam observáveis, tais como renda e consumo e desta forma não terão incentivo para revelá-la ao governo. Pode ocorrer o contrário, ou seja, os indivíduos terão incentivos para modificar suas ações relativas à obtenção de renda e realização de consumo, de forma a minimizar o imposto

a ser pago. A consequência inevitável, é que o sistema tributário resultante seja diferente do tipo lump sum, ou seja, apresenta-se distorcivo.

Observamos então, que há um conflito básico na tributação entre equidade e eficiência, no sentido de que objetivos distributivos só podem ser alcançados a certo custo em termos de eficiência econômica. A teoria da tributação ótima propõe a caracterização da melhor estrutura tributária em um mundo onde tributos lump sum não são exequíveis. Portanto, a aplicação do termo "ótimo" nessa teoria deve ser entendido como um ótimo de segundo melhor, ou seja, o melhor resultado possível dado que impostos distorcivos devem ser inevitavelmente utilizados. Tal fato ocorre em razão da impossibilidade de se recorrer a impostos lump sum e isto significa que a teoria da tributação deve estar inherentemente preocupada com questões de equidade e eficiência, simultaneamente (BIDERMAN E ARVATE, 2004).

Para Giambiagi e Alem (2011), a eficiência no sentido de Pareto citada acima, significa que não é possível realocar os recursos da economia de forma a aumentar o bem estar de um indivíduo sem reduzir o bem-estar de pelo menos um outro indivíduo. Paralelamente a este conceito a teoria econômica tradicional ensina que para atingir uma alocação “eficiente” de recursos não é necessário que exista a figura de um “planejador central”, já que a livre concorrência, com as firmas operando em um mercado competitivo e procurando maximizar seus lucros, permitiria atingir esse ideal de máxima eficiência.

A ocorrência desta situação ótima, entretanto depende de alguns pressupostos:

- a) A não existência de progresso tecnológico;
- b) Funcionamento do modelo de concorrência perfeita, o que implica a existência de um mercado atomizado - onde as decisões quanto a quantidade produzida de grande número de pequenas firmas são incapazes de afetar o preço de mercado - e de informação perfeita da parte dos agentes econômicos.

Esta é uma visão idealizada do sistema de mercado. Na realidade existem algumas circunstâncias conhecidas como "falhas de mercado" que impedem ocorra uma situação de ótimo de Pareto (GIAMBIAGI E ALÉM, 2011).

Tais circunstâncias são representadas por:

- a) Existência de bens públicos;
- b) Falha de competição que se reflete na existência de monopólios naturais;
- c) Externalidades;
- d) Mercados incompletos;
- e) Falhas de informação;

f) Ocorrência de desemprego e da inflação

a) A existência de bens públicos - Os bens públicos são aqueles cujo uso/consumo é indivisível ou “não rival”. Em outras palavras o seu consumo por parte de um indivíduo ou de um grupo social não prejudica o consumo do mesmo bem pelos demais integrantes da sociedade, ou seja, todos se beneficiam da produção de bens públicos mesmo que, eventualmente, alguns mais que outros. São exemplos de bens públicos: bens tangíveis como as ruas ou a iluminação pública; e bens intangíveis como justiça, segurança pública e defesa nacional. Outra característica importante é o princípio da “não exclusão” no consumo destes bens. De fato, em geral, é difícil ou mesmo impossível impedir que um determinado indivíduo usufrua de um bem público.

b) A existência de monopólios naturais - Existem setores cujo processo produtivo caracteriza-se pelos retornos crescentes de escala, ou seja, os custos de produção unitários declinam à medida que aumenta a quantidade produzida. Sendo assim, dependendo do tamanho do mercado consumidor dos bens desses setores, pode ser mais vantajoso haver apenas uma empresa produtora do bem em questão. Uma grande quantidade de empresas operando no mesmo setor implicaria um nível de produção muito baixo para cada uma e, consequentemente, custos de produção seriam mais altos. Por exemplo, pode ser mais eficiente a existência de apenas uma empresa de distribuição de energia elétrica servindo um mercado consumidor local. No caso da existência do monopólio natural, a intervenção do governo pode tomar duas formas possíveis. Ele pode exercer apenas a regulação dos monopólios naturais, a fim de impedir que o forte poder de mercado deixado pelas empresas monopolistas reflita-se na cobrança de preços abusivos frente aos consumidores, o que representaria uma perda de bem-estar para a comunidade como um todo. Alternativamente, o governo pode se responsabilizar diretamente pela produção do bem ou serviço referente ao setor caracterizado pelo monopólio natural.

c) As externalidades - São comuns os casos em que a ação de um indivíduo ou de uma empresa afeta direta ou indiretamente outros agentes do sistema econômico. As situações nas quais essas ações implicam benefícios a outros indivíduos ou firma da economia são caracterizadas como “externalidades positivas”. Por outro lado, existem as chamadas “externalidades negativas” que correspondem àquelas situações nas quais a ação de um determinado agente da economia prejudica os demais indivíduos ou empresas. Os exemplos mais comuns deste tipo de externalidades são o lixo das indústrias químicas jogado nos rios e mares e a poluição do ar pelas empresas. A existência de externalidades justifica a intervenção

do Estado, que pode se dar através: a) da produção direta ou da concessão de subsídios, para gerar externalidade positivas; b) de multas ou impostos, para desestimular as externalidades negativas; c) da regulamentação.

d) Mercados Incompletos - O mercado é incompleto quando um bem ou serviço não é oferecido, mesmo que apresente custo de produção abaixo dos preços que os potenciais consumidores estejam dispostos a pagar. Esta falha tende a acontecer à medida que mesmo se tratando de atividades típicas de mercado, nem sempre o setor privado se dispõe a assumir riscos. Tal fenômeno acontece principalmente em países em desenvolvimento, pois a existência de um sistema financeiro ou um mercado pouco desenvolvidos não fornece o financiamento a longo prazo necessário ao esforço de desenvolvimento do sistema econômico.

e) Falhas de informação - Em casos das falhas de informação, justifica-se a intervenção do estado em razão de o mercado por si só não fornecer dados suficientes para que os consumidores possam tomar suas decisões racionalmente. Como a informação é considerada como um bem público o grande objetivo do Estado deve ser contribuir para que o fluxo de informações seja o mais eficiente possível e não se limite apenas a simples proteção dos consumidores mediante a introdução de legislação que induza a uma maior transparência do mercado.

f) A ocorrência de desemprego e da inflação - A existência de altos níveis de desemprego e inflação não é solucionado com o livre funcionamento dos sistema de mercado e proporciona um espaço para a ação do Estado no sentido de implementar políticas que visem a manutenção do funcionamento do sistema econômico mais próximo possível do pleno emprego e da estabilidade de preços.

A tributação ótima tem como meta oferecer sugestões de ordem qualitativa que sejam consideradas como marcos de orientação por ocasião da concepção e da implantação de sistemas tributários ótimos — tax design — ou da alteração de sistemas tributários já existentes — tax reform (ATKINSON; STIGLITZ, 1980; ROSE; WIEGARD, 1983, apud LAGEMANN, 2004, p. 405).

Na derivação de suas sugestões, a tributação é examinada de acordo com suas funções econômica — de influir na alocação dos recursos para a produção de bens e serviços — e redistributiva — de afetar a distribuição da renda entre os indivíduos. As funções administrativa — de fornecer os recursos necessários ao financiamento do gasto público — e política — de relacionar os gastos à receita tributária — são consideradas como executadas.

### 2.1.1 Conceito da neutralidade

O objetivo da neutralidade é que o sistema tributário não provoque uma distorção na alocação de recursos, prejudicando, desta forma, a eficiência do sistema (GIAMBIAGI, p.20, 2011). Então a aplicação de impostos seletivos sobre o consumo não se configura como exemplo de neutralidade, pois a sua aplicação fatalmente ocasiona uma redução do consumo de um produto, afetando assim sua produção com a substituição por outro bem. Por outro lado a redução da renda disponível, em virtude da incidência do imposto de renda, diminui de forma homogênea as suas possibilidades de consumo por parte do indivíduo, mas não afeta a eficiência nas decisões de alocação de recursos para a produção e o consumo de mercadorias e serviços e, portanto o imposto é até certo ponto, neutro.

Há um exemplo clássico na economia, citado por Stiglitz (1999), onde diversas casas foram construídas sem janelas na Inglaterra em razão de uma imposição por parte do governo de uma taxa sobre janelas. O imposto seletivo pode cumprir um papel positivo na medida em que seja utilizado para corrigir uma falha de mercado, onde podemos citar a cobrança de impostos sobre o consumo de bebida no Brasil.

### 2.1.2 Conceito de simplicidade

Para Giambiagi e Além (2011), o conceito de simplicidade relaciona-se com a facilidade da operacionalização da cobrança do tributo. Esta facilidade tem que ocorrer tanto do lado de quem tiver que pagá-lo, pois o imposto tem que ser de fácil entendimento, bem como bem como o processo de fiscalização, não devem apresentar custos administrativos elevados para o governo.

O ônus administrativo de qualquer sistema tributário é parte da ineficiência por ele criada e não inclui apenas o gasto com preenchimento de formulários, mas também o tempo usado para guardar com segurança os registros fiscais necessários e os recursos que o governo usa para aplicar a legislação tributária. Torna-se muito comum que muitos contribuintes - principalmente os que pagam alíquotas mais elevadas - contratam advogados tributaristas e contadores para ajudar a lidar com os impostos. Estes profissionais ajudam a organizar seus negócios de maneira a reduzir o montante devido em impostos, pois são especialistas na complexa legislação tributária e preenchem os formulários de maneira a reduzir o montante devido em impostos. Esse comportamento é legal e chama-se fuga legal de impostos, que

difere da evasão fiscal, que é ilegal. Os críticos dos sistemas tributários dizem que esses especialistas ajudam seus clientes a evitar impostos abusando de algumas das detalhadas cláusulas do código tributário, por vezes chamadas "lacunas", que decorrem de ambiguidades ou omissões da legislação (MANKIW, 2004).

A simplificação da legislação tributária poderia reduzir o ônus administrativo do entretanto, é politicamente difícil, pois muitas pessoas estão dispostas a simplificar os códigos tributários eliminando as lacunas que beneficiam outras pessoas, mas poucas estão dispostas a eliminar as lacunas que as favorecem. Para Mankiw(2004), a complexidade da legislação tributária resulta do processo político à medida que diferentes contribuintes, com seus próprios interesses, fazem lobby em causa própria.

### **2.1.3 Princípios teóricos de tributação**

Os dois princípios que se constituem como pilares e sustentam a teoria da tributação são neutralidade e equidade, sendo que a não interferência sobre as decisões de alocação de recursos tornadas com base no mecanismo de mercado, caracteriza-se como neutralidade. Então a neutralidade do sistema tributário seria obtida quando a forma de captação de recursos pelo governo não modificasse os preços relativos que são determinados pelo mercado. As decisões econômicas podem se tornar menos eficientes à medida que haja modificações na tributação que provoquem qualquer mudança nos preços relativos que terão como consequência a redução no nível geral de bem estar (REZENDE, 2011).

Na repartição da carga tributária a equidade deve complementar a neutralidade a partir do ponto de vista da alocação de recursos. Rezende (2011) apresenta duas óticas principais para avaliação da equidade, ou seja: uma propõe que o ônus seja repartido entre os indivíduos, de acordo com o benefício que cada um deriva da produção governamental de bens e serviços, também conhecido como Princípio do Benefício; a outra sugere que essa repartição seja feita com base na capacidade individual de contribuição, mais conhecido como Princípio da Capacidade de Contribuição.

A análise tributária deve utilizar-se também de outros critérios importantes, tais como aqueles referentes à produtividade do tributo do ponto de vista de sua contribuição para a receita fiscal. Por outro lado, a aplicação do princípio da neutralidade supõe que a situação vigente no instante anterior à imposição do tributo configure uma solução eficiente do ponto de vista do critério de eficiência de Pareto.

### 2.1.4 Neutralidade e eficiência

Quando uma alocação de recursos na economia se apresenta como de difícil modificação , de forma a melhorar o nível de bem-estar de um indivíduo, sem piorar a situação de outro qualquer, dizemos que ela está de acordo com o critério de eficiência de Pareto. Poderíamos dizer, recorrendo à microeconomia, que uma solução eficiente é representada pelo ponto em que a taxa marginal de substituição no consumo iguala a mesma taxa no que diz respeito a possibilidades de produção (REZENDE, 2011)..

Os formuladores de políticas ao escolherem entre as muitas opções de sistemas tributários devem perseguir os objetivos da eficiência e equidade, uma vez que o objetivo de um sistema tributário é arrecadar receita para o governo. Acontece que há muitas maneiras de se arrecadar uma determinada quantia de dinheiro e um sistema tributário será mais eficiente do que outro se levantar o mesmo montante de recursos a um menor custo para os contribuintes.

O principal custo para o contribuinte é o pagamento do próprio imposto que se apresenta como característica inevitável em qualquer sistema tributário. No entanto, os impostos também trazem consigo dois outros custos que os sistemas tributários bem planejados procuram evitar ou, pelo menos, minimizar:

- O peso morto que ocorre quando os impostos distorcem as decisões que as pessoas tomam;
- Os encargos administrativos suportados pelos contribuintes ao agirem de acordo com a legislação tributária.

Um sistema tributário eficiente é aquele que impõe pequeno peso morto e pequenos encargos administrativos. Mankiw (2004) considera um dos dez princípios da economia a resposta das pessoas a incentivos, inclusive os proporcionados pelo sistema tributário. Então se o governo tributa o sorvete, as pessoas tomam menos sorvete e mais iogurte. Caso o governo tribute mais a moradia, as pessoas passam a morar em casas menores e a gastar uma parcela maior de sua renda para outras finalidades. Se o governo tributa os ganhos do trabalho, as pessoas trabalham menos e desfrutam mais do lazer.

Ao distorcerem os incentivos, os impostos criam um peso morto, que é a redução do bem estar econômico dos contribuintes que excede a quantia de receita arrecada pelo governo, considerado então como a ineficiência que um imposto cria à medida que as pessoas alocam recursos de acordo com o incentivo do imposto e não segundo os verdadeiros custos e benefícios dos bens e serviços transacionados. Os recursos destinados à aplicação da

legislação tributária são um tipo de peso morto, pois o governo só arrecada o montante de impostos pagos e por sua vez, um contribuinte perde não só este montante, mas também o tempo e o dinheiro gastos em documentos e cálculos, além de evitar impostos(MANKYW, 2004).

### **2.1.5 Equidade**

A equidade é o segundo princípio básico da tributação e consiste em ofertar um mesmo tratamento, em termos de contribuição, aos indivíduos considerados iguais - um critério de "equidade horizontal" assegurando, ao mesmo tempo, que os desiguais serão diferenciados segundo algum critério a ser estabelecido, ou seja, uma preocupação com a "equidade vertical".

Rezende (2011) demonstra uma preocupação quanto as normas adequadas de diferenciação e também para consideração de iguais e para isso propõe dois critérios com essa finalidade, que são os seguintes:

- a) o Critério do Benefício, que propõe atribuir a cada indivíduo o equivalente aos benefícios que ele usufrui dos programas governamentais; e
- b) Critério da Capacidade de Contribuição, que advoga a repartição do ônus tributário em função das respectivas capacidades individuais de contribuição.

Observamos que existem nos dois critérios dificuldades de ordem prática com relação ao propósito de identificação dos iguais, quantificação de benefícios e capacidade de contribuição. Dessa forma, o primeiro estabelece um critério de igualdade com base nas preferências individuais pelo consumo de bens e serviços produzidos pelo governo, enquanto que o segundo se refere a possibilidades de pagamento.

Grande parte do debate sobre política tributária está relacionada quanto a mais os contribuintes ricos devem pagar mais do que os contribuintes pobres, uma vez que os impostos se baseiam na capacidade de pagamento.

Há uma grande discussão em torno de como os sistemas divergem quanto à rapidez com que os impostos aumentam com a renda, pois no sistema proporcional todos os contribuintes pagam a mesma fração de sua renda. No sistema regressivo, embora o montante seja maior, os contribuintes com altas rendas pagam uma fração menor de sua renda. Já no sistema progressivo os contribuintes com altas rendas pagam uma fração maior se sua renda.

Grandes dificuldades são encontradas ao tentar determinar a qual o sistema é mais justo, devido ao fato o pagamento de montantes semelhantes de impostos deveria ser efetuado por contribuintes semelhantes. Outro problema se apresenta é determinar qual o modo que

seria necessário para determinar a semelhança entre eles, em virtude das famílias diferenciarem-se de diversas maneiras entre si. Na avaliação de equitatividade horizontal se faz necessário determinar quais diferenças são ou não relevantes para a capacidade de pagamento das famílias.

### 2.1.6 Critério do benefício

O critério do benefício segundo Rezende (2011) estabelece que cada indivíduo deva contribuir para a produção de serviços governamentais, de forma a igualar o preço unitário do serviço ao benefício marginal que ele recebe com sua produção. O critério dos benefícios afirma que as pessoas devem pagar impostos com base nos benefícios que obtêm dos serviços do governo. Parece justo que alguém que vai sempre ao cinema pague mais pelo total de ingressos do que alguém que raramente vai. De maneira similar quem obtém grandes benefícios de um bem público deve pagar mais por ele do que alguém que obtém um pequeno benefício (MANKIW, 2004).

A avaliação do benefício marginal para cada indivíduo baseia-se na identificação de curvas de demanda<sup>1</sup> para as diferentes espécies de bens produzidos pelo governo. Então o preço único que cada indivíduo pagaria seria igual ao respectivo benefício marginal, satisfazendo, portanto, à condição a que se refere o chamado critério de benefício. Agora, mesmo que se pudesse obter curva de demanda com base na identificação de preferências individuais não é possível agregar essas preferências, as quais refletem padrões essencialmente subjetivos de avaliação. De outra forma, também seria complicado conseguir que os indivíduos revelassem corretamente suas preferências para que se pudesse diferenciar o montante individual de contribuição, uma vez que o consumo é coletivo,

Na área de serviços públicos (Transportes, Comunicações, Energia, Serviços Urbanos) há um campo mais fértil para a aplicação parcial do critério do benefício, pois se registra um uso frequente de taxas específicas para seu financiamento. Então a prática de instituir tributos especificamente vinculados a determinados programas pode ser considerada uma forma indireta de cobrar do usuário o financiamento do programa. Como exemplo podemos citar a CIDE combustíveis adotada no Brasil para financiar a construção de rodovias e a cobrança de um imposto sobre o consumo de energia elétrica para financiar os investimentos no setor (REZENDE 2011).

---

<sup>1</sup> As curvas de demanda identificam as preferências de vários indivíduos por um bem público qualquer e proporciona determinar simultaneamente a quantidade a ser produzido, o total de recursos necessários ao financiamento da produção e a distribuição desse ônus pelos indivíduos, de acordo com as respectivas preferências.

### 2.1.7 Critério da capacidade de pagamento

De acordo com esse critério os impostos devem ser cobrados dos indivíduos de acordo com a capacidade que elas têm de suportar o encargo ou o ônus do imposto, ou seja, na medida de suas capacidades eles devem colaborar para o financiamento dos gastos governamentais. A base deste princípio é que todos os cidadãos devem fazer o "mesmo sacrifício" para sustentar o governo, mas a grandeza do sacrifício de uma pessoa depende não só do montante de impostos que paga, mas também da renda e de outras circunstâncias. Portanto, um imposto de \$ 1 mil pago por uma pessoa pobre pode exigir um sacrifício maior do que um imposto de \$ 10 mil pago por alguém com poder aquisitivo maior (REZENDE, 2011).

Os conceitos de equidade vertical e horizontal podem ser encontrados no princípio da capacidade de pagamento na medida em que na equidade vertical, os contribuintes com maior capacidade de pagamento devem contribuir com uma quantia maior, enquanto que na equidade horizontal os contribuintes com capacidades de pagamento semelhantes devem contribuir com a mesma quantia.

Os economistas ao discutirem eficiência e equidade da tributação distinguem dois conceitos de alíquotas, ou seja, o médio e o marginal. A alíquota média é o imposto total pago dividido pela renda total e a alíquota marginal é o imposto pago sobre uma unidade monetária adicional. Exemplo:

Quadro 1 – Comparativo Alíquotas Marginal e Média

Renda	20 % sobre recursos < R\$ 50.000,00	50 % sobre os recursos > a R\$ 50.000,00	Total Pago	Alíquota Média	Alíquota Marginal
R\$ 60.000,00	0,2 * 50.000,00 = 10.000,00	0,5 * 10.000,00 = 5.000,00	10.000,00 + 5.000,00 = 15.000,00	15.000,00 / 60.000,00 = 25%	5000,00 / 10.000,00 = 50 %

Fonte: Elaboração própria

Se o contribuinte acima ganhasse uma unidade monetária adicional, essa unidade estaria sujeito a uma alíquota de 50% de modo que o montante devido aumentaria em 0,5. A alíquota média e marginal contém cada uma, um elemento útil de informação.

Ao medir o sacrifício do contribuinte, a alíquota média é a mais apropriada porque mede a fração de renda arrecadada sob a forma de tributos. Para avaliar quanto o sistema tributário distorce os incentivos, a alíquota marginal é mais importante. Segundo Mankiw

(2004) as pessoas racionais pensam na margem, pois a alíquota marginal mede quanto o sistema tributário desencoraja o trabalho e, portanto é a alíquota marginal que determina o peso morto do imposto de renda.

### **2.1.8 Incidência tributária e equidade tributária**

Para entender a equidade tributária se faz necessário entender a incidência tributária que é o estudo de quem arca com o ônus dos impostos, pois pessoa que arca com o ônus do imposto nem sempre é a mesma que efetua o pagamento ao governo. Ao se avaliar a equidade vertical e horizontal de um imposto, é importante, ao se avaliar a equidade vertical e horizontal de um imposto, é importante levar em consideração como os impostos alteram a oferta e a demanda, que por sua vez alteram os preços de equilíbrio e dessa forma, afetam pessoas além daquelas que, segundo a lei, pagam os impostos.

Os economistas costumam denominar esse fenômeno, em tom de brincadeira, como teoria do papel mata-moscas da incidência tributária, segundo a qual o ônus de um imposto, tal como uma mosca num papel mata-moscas, gruda no primeiro ponto em que pousa. Um exemplo muito utilizado no Brasil é o da substituição tributária, também conhecida por "substituição tributária para frente", que visa facilitar e tornar mais eficiente a arrecadação do ICMS. Considerando-se que a cadeia econômica é composta por sucessivas operações relativas à circulação de mercadorias e que apenas na primeira delas fica o contribuinte obrigado a efetuar o recolhimento por todas as operações posteriores, o controle da fiscalização torna-se mais simples e eficaz.

## **2.2 FEDERALISMO FISCAL**

O federalismo preza como princípio importante a alocação eficiente dos recursos nacionais que é obtida pela descentralização da produção e fomenta o aumento da participação política da sociedade, obtida pela existência de várias esferas de governo, proporcionando uma maior participação da sociedade através da escolha de seus representantes nos poderes Legislativo e Executivo locais. Apresenta também outro grande princípio que é a proteção das liberdades básicas e dos direitos individuais dos cidadãos.

### **2.2.1 Princípios do federalismo**

No federalismo as decisões que serão tomadas sobre as suas instituições vão desde o número de níveis de governo na federação, passando pela representação desses níveis no

governo central, até distribuição das competências políticas entre os níveis verticais de governo.

As questões acima são tratadas pela Constituição Federal e em seu Artigo 60, quarto parágrafo, estabelece que não seja objeto de deliberação, a proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa do Estado.

Apresentamos abaixo um quadro comparativo onde são apresentados os tipos de federalismo no Estado contemporâneo, bem como as formas de decisão e as responsabilidades na provisão de bens públicos.

Quadro 2 - Tipos de Federalismo no Estado Contemporâneo

Tipos de Federalismo	Decisão	Responsabilidades na Provisão dos Bens Públicos
<b>Econômico</b>	Presidente “planejador”, eleito ou designado pelos membros da federação.	Grande centralização.
<b>Cooperativo</b>	Decisão de forma unânime pelos representantes eleitos de cada membro da federação, concedendo a cada membro um poder de veto no processo de decisão política.	Cada membro dispõe de um grande poder de decisão, que pode transferir para o governo central, se for desejável para ao aumento do bem estar dos seus cidadãos.
<b>Democrático</b>	Estabelecidas a partir da maioria simples dos representantes eleitos dos membros da federação	Busca de equilíbrio entre os ganhos de eficiência na provisão de bens e serviços públicos pelo governo central e as perdas de eficiência que podem resultar de uma descentralização excessiva levada a cabo pelo órgão legislativo.

Fonte: Elaboração própria a partir de Biderman e Arvate (2004)

O modelo dualista ou dual deu origem à concepção de federação, cuja característica é uma rígida repartição das competências delegadas à União e as reservadas aos Estados tendo como exemplo clássico o norte-americano até a segunda década do séc. XX. Com o advento da crise de 1929 e a implementação, pelo Presidente Franklin Roosevelt, da política do New Deal, surgiu o federalismo cooperativo que possui a característica de uma intervenção maior no domínio econômico, a fim de garantir o modelo do Estado de bem-estar social, a partir de uma livre cooperação da União com as entidades federadas.

Zippelius (1997) apud Ribeiro (2012) definiu o federalismo cooperativo como aquele que traz consigo uma obrigação ao entendimento, ou seja, o dever das partes no sentido de se harmonizarem entre elas e, caso necessário, aceitarem compromissos. O princípio da subsidiariedade proporciona maior efetividade ao regime cooperativo na medida em que as comunidades superiores só deverão assumir funções que as comunidades menores, inferiores, não podem cumprir da mesma ou de melhor forma.

Então a depender do tamanho da comunidade haverá a contribuição inversamente proporcional de cada individuo para a forma da vontade comunitária, obviamente quanto

menor for uma comunidade, tanto maior cada indivíduo contribuirá para a formação da vontade comunitária. Portanto, quanto mais poder decisório se encontrar nas comunidades inferiores, tanto maior será na medida em que os indivíduos se podem afirmar na vida comunitária.

### 2.2.2 Bases da teoria econômica do federalismo fiscal

O marco inicial da teoria econômica da descentralização fiscal foi a publicação de dois artigos de Samuelson nos anos de 1954 e 1955, que proporcionaram a introdução do conceito de bem público na teoria econômica do bem estar. Uma vez que o bem público<sup>2</sup> consumido por um indivíduo não exclui o consumo por outro, desta forma ninguém teria incentivo em revelar sua real demanda por este tipo de bem e daria preferência para que os outros revelassem suas demandas e pagassem pelo bem, enquanto ele consumiria o bem sem precisar pagar (ARVATE E BIDERMAN, 2004).

Para uma melhor estruturação das teorias do federalismo fiscal dividiremos a discussão em dois blocos, ou seja, em primeiro lugar trataremos das teorias de Tiebout, Oates e Gordon para em seguida darmos ênfase à teoria normativa.

#### 2.2.2.1 Teoria de Tiebout, Oates e Gordon

Para Tiebout a concorrência entre governos locais tende a induzir o consumidor a revelar sua preferência por bens públicos. Para isso seria utilizada a estratégia de criação de diversas jurisdições e, cada uma seria comandada por um pequeno governo que teria a função de ofertar uma cesta de bens públicos diferentes. A consequência disso seria a oportunidade que as famílias teriam de viver na jurisdição onde há oferta da cesta de bens públicos e impostos de sua preferência. A descentralização fiscal, nesse caso parece como forma de desvendar o mistério da preferência no mercado de bens privados para assim regular a oferta e demanda por bens públicos.

Nesse processo os diversos governos locais agiriam como sendo “firmas” que ofertariam os bens públicos, as famílias seriam os consumidores que procurariam maximizar sua satisfação ao se mudarem de uma cidade para outra, pois estariam indo ao mercado buscando os bens públicos de sua preferência, pelo “preço” que seria a carga tributária que

---

<sup>2</sup> Em economia, **Bem público** é um bem não rival e não exclusivo. Há ainda, uma característica de indivisibilidade, que faz com que todo indivíduo tenha acesso à mesma disponibilidade do bem público.

lhes parecesse adequada. O grande mérito da Tiebout foi apontar o estímulo à concorrência entre os governos locais (estados e municípios) como grande incentivador da descentralização fiscal (BIDERMAN E ARVATE , 2004) .

A proposta da teoria de Oates é o federalismo fiscal agindo como um meio termo entre uma administração pública centralizada e uma administração amplamente descentralizada pois beneficiaria tanto o planejamento de políticas macroeconômicas (distribuição de renda e segurança nacional) como o atendimento de políticas locais para estimular os cidadãos a fiscalizar as ações do governo.

A grande premissa de Oates é que os governos locais conhecem melhor as preferências de seus cidadãos que o governo central e o custo para obtenção desta informação, pelo governo central seria muito dispendioso, ao contrário do custo mais baixo por parte do governo local para obter mesma informação. Tomemos como exemplo a pretensão de um município em construir hospital de alta complexidade em seus procedimentos. Este fato em virtude de envolver economia de escala causaria grandes problemas enfrentado pela descentralização excessiva, sendo então mais lógico racional e eficiente que um nível mais alto de governo (estado, por exemplo) construísse um hospital para atender a clientela de vários municípios vizinhos.

O federalismo fiscal que é formado por uma divisão de tarefas entre governo central e governos locais pode ser uma solução, dividindo entre os diferentes níveis de governo as tarefas mais adequadas para cada um deles e como Oates afirma, o federalismo fiscal se caracteriza como um subgrupo das finanças públicas que estuda a estrutura do setor público.

Biderman e Arvate (2004) ressaltam as diferenças marcantes entre as abordagens de Oates e Tiebout:

- Tiebout confiava na mobilidade como mecanismo para revelar as preferências dos indivíduos por diferentes cestas de bens públicos e tributos. Por sua vez, Oates afirmava que mesmo que não houvesse qualquer mobilidade – de fatores de produção e de famílias – ainda existiriam ganhos no federalismo fiscal, decorrentes da correta divisão de funções entre níveis de governo.
- Para Tiebout a importância da descentralização estaria na competição “horizontal”, ou seja, na competição entre os governos locais. Embora haja certa concordância de Oates, ele aponta outros ganhos que decorreriam da cooperação “vertical”, ou seja, de uma divisão amigável de funções entre o governo central e os governos locais (estados e municípios) .

Oates não teve o trabalho de fazer uma análise exaustiva das possíveis externalidades envolvidas nesse processo, mas deu a importância necessária à comparação da centralização versus descentralização. Neste aspecto Gordon (1983) se propôs a examinar quais as diferenças entre dois processos de decisão. Para a centralização, presume-se que todas as jurisdições se unem em um pool, decidem e definem tributos e a cesta de bens públicos para o bem estar conjunto. Na descentralização cada jurisdição preocupa-se apenas com os seus próprios moradores.

A consequência é que, com a decisão descentralizada cada comunidade não leva em conta os eleitos positivos e negativos de suas decisões fiscais sobre o bem estar dos residentes de outras comunidades. Para Biderman e Arvate 2004, em virtude da ampla mobilidade de fatores de produção e de indivíduos (tanto para fazer compras quanto para escolher local de residência), em um contexto de decisão descentralizada poderiam surgir diferentes tipos de externalidades tais como:

- Exportação de tributos: Cada comunidade (estado ou município) pode criar tributos que incidam sobre não residentes. No Brasil, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um exemplo dessa situação. Uma pessoa que compre, em Sergipe, um carro produzido em São Paulo, estará pagando parte do imposto embutido no preço do carro, ao estado de São Paulo, ainda que nunca tenha ido àquele estado ou usado os serviços públicos por ele ofertados.
- Externalidades positivas: Seriam ignorados os benefícios que os bens públicos proporcionam aos não residentes. Ao decidir isoladamente a locação de recursos públicos, não ocorre a computação dos benefícios aos não residentes, tais com a preservação ambiental ou a prevenção de doenças em uma jurisdição, que ocasionaria uma oferta insuficiente daqueles bens.
- Comportamento free rider: Um governo local pode deixar de prover (ou prover em menor quantidade) um serviço público uma vez que já goza dos benefícios proporcionados pela jurisdição vizinha. Dessa forma, acaba usufruindo de um determinado benefício proveniente de um bem, sem que tenha havido uma contribuição para a obtenção de tal. Tomemos como exemplo a utilização do Hospital de Urgências de Sergipe por prefeituras de estados circunvizinhos que através do procedimento popularmente conhecido como “ambulancioterapia” envia seus doentes para tratamento sem que haja uma transferência de recursos para o Estado de Sergipe e provocando sobrecarga do sistema hospitalar.

- “*No meu quintal, não!*”: Cada comunidade procura se livrar das atividades econômicas ou serviços públicos que, embora gerem benefícios à sociedade, também produzem efeitos negativos locais. Consistem na sobretaxação ou proibição (taxação infinita) de instalação na comunidade de atividades como usinas nucleares, depósitos de lixo e penitenciárias.
- Desconsideração dos efeitos redistributivos de renda em outras jurisdições: As decisões públicas quanto à tributação e gasto implicam alterações na distribuição da renda (alterando preços em diversas comunidades, afetando salários e custos de produção). Em um processo descentralizado, somente os impactos distributivos totais seriam levados em conta. A redução dos preços da cesta básica via redução de ICMS, por exemplo, recairá sobre os estados produtores de alimentos que terão suas receitas diminuídas e que obviamente se contrapõem ao fato de pagar o custo de uma melhor qualidade de vida dos pobres residentes em outros estados.
- Regressividade tributária e do perfil de gastos: A mobilidade dos indivíduos tende a ser diretamente relacionada à riqueza (pessoas mais ricas têm maiores incentivos e melhores meios de se mudar para fugir de impostos), então haveria uma tendência dos governos locais a estabelecer estruturas tributárias e perfil de gastos públicos regressivos. Com isso, cada comunidade estaria espantando pobres e atraindo ricos para ali residirem.
- Desconsideração do aumento de custos dos governos de outras jurisdições: Dado que os insumos utilizados pelo governo na geração dos serviços públicos também são tributados, é possível que um aumento de impostos em uma comunidade eleve o custo de produção de bens públicos em outra jurisdição, e isso não será levado em conta pela comunidade que decretou o aumento de impostos.
- Guerra fiscal: As comunidades poderiam tentar manipular tributos, aquisição de insumos para bens públicos e oferta de bens públicos com vistas a gerar aumento de renda local à custa de outras comunidades. Ou seja, abre-se a possibilidade de uma guerra fiscal entre as comunidades. Esse é um problema típico da federação brasileira, em que os estados oferecem incentivos fiscais a grandes empresas para que elas se instalem em seus territórios. O resultado é a concessão de incentivos cada vez maiores, exigindo que outros contribuintes, não beneficiários dos incentivos, sejam excessivamente tributados, para manter o financiamento do setor público.

### 2.2.2.2 Teoria normativa

Além do exposto acima, é preciso estudar os casos em que se torna necessário utilizar transferências intergovernamentais, que funcionam tanto como instrumento para minimizar os efeitos de externalidades quanto para sanar desequilíbrios financeiros decorrentes das decisões quanto à distribuição de tributos e gastos. A teoria normativa busca encontrar ‘um modelo ótimo de federalismo que permita maximizar os benefícios da concorrência e da divisão de tarefas entre os níveis de governo e, ao mesmo tempo, minimizar as externalidades negativas’ (BIDERMAN E ARVATE, p. 429, 2004).

Dentro deste quadro exposto acima se busca então definir responsabilidades na provisão de bens públicos e definir as competência tributárias. Para isso são estabelecidos os seguintes critérios: a) Facilidade de se exportar o tributo; b) Mobilidade da base tributária; c) Economia de escala na administração do tributo.

O argumento utilizado para a alocação do tributo no governo central dependerá de quanto maior for a economia de escala na sua cobrança, da mobilidade de sua base de incidência e de quanto mais exportável for o tributo. Se junta aos critérios acima mais três critérios adicionais, senão vejamos: i) Não induzir a alocação ineficiente de recursos econômicos; ii) Associação do tributo pago a benefícios providos pelo governo local; iii) Viabilidade administrativa para cobrança do tributo (BIDERMAN e ARVATE, 2004).

Aos governos subnacionais não se recomenda o uso de impostos do tipo IVA, ou seja, Imposto sobre Valor Agregado que se caracteriza pela experiência de outras federações como um tributo que pode ser cobrado pelo governo central. No caso do Brasil, nós temos imposto como o ICMS que é considerado como um caso único no mundo de imposto IVA cobrado por estados. Tal fato o torna bastante vulnerável à sonegação e com administração extremamente complexa.

O compartilhamento de uma mesma base tributária por mais de um nível de governo ou piggy back consiste na aplicação de governos subnacionais de uma alíquota extra ao tributo – em geral o imposto de renda - que se soma àquela cobrada pelo governo central. Apesar de ser comum em várias federações, não é usualmente adotada no Brasil. Então a fiscalização e normatização do imposto ficam por conta do governo central, e os governos locais aplicam uma alíquota adicional e pegam uma carona nessa estrutura operacional.

A tributação local sobre recursos naturais de alto valor (petróleo, recursos minerais) causa certo transtorno, pois geralmente se apresentam geograficamente concentrados. Em

decorrência disso as jurisdições onde se localizam os recursos se tornam “ricas” em relação às demais, podendo reduzir a tributação sobre outras bases tributárias ou elevar o volume de serviços públicos. Este processo pode causar anomalias quanto à eficiência alocativa da economia, na medida em que ocorre possibilidade de indução à migração de famílias e empresas em direção a esses municípios mais ricos.

Biderman e Arvate (2004) questionam a capacidade dos governos locais em levantar receitas suficientes para prover os bens públicos sob sua responsabilidade, devido ao grande volume de despesas que se presta à descentralização. Caberia então aos governos locais a cobrança de taxas pelo uso de serviços públicos puros (pedágios, coleta de lixo, licenciamento de veículos), devido ao fato que nessa fonte de receita há uma associação forte entre o custo e o benefício induzindo assim o cidadão a revelar suas preferências de consumo.

### **2.2.3 Federalismo no Brasil**

A Revolução de 1930 fez com que o Brasil adotasse o federalismo cooperativo, mas a Constituição de 1937 adotou o federalismo orgânico ou econômico, que se caracteriza por ser um modelo em que os Estados-membros são obrigados pela Constituição Federal a reproduzir nos detalhes mais singelos as regras definidas pela União. Neste tipo de federalismo, as leis estaduais ficam sem relevância alguma, pois estão subordinadas ao princípio sufocante da hierarquização das normas jurídicas. Neste sentido as vantagens democráticas da descentralização política sucumbem à marcha centralizadora e a autonomia estadual acaba se transformando numa espécie de princípio desmoralizado (ZIMMERMANN, 2009).

O retorno do Brasil ao federalismo cooperativo se dá com o advento da promulgação da Constituição Federal de 1988 que se revela, entre outros aspectos, pela definição, no artigo 23, da competência comum para União, Estados e Municípios legislarem sobre um rol mais amplo de matérias, em relação às Cartas anteriores. Delineia no parágrafo único do mesmo artigo as normas para a cooperação entre eles, definidas em lei complementar, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e bem-estar social em âmbito nacional, bem como pela previsão de competência concorrente entre União e Estados-membros

No Brasil, prepondera a simetria federativa, apesar das profundadas diferenças sociais, econômicas e culturais entre os Estados-membros, e notadamente entre os Municípios, especialmente no que tange à representatividade dos Estados brasileiros no Senado Federal, e até na Câmara dos Deputados, inteiramente dissociada da realidade populacional do País.

A Constituição Federal de 1988, seguindo uma tendência mundial pela assimetria e pela descentralização federativa, a despeito da reprodução de velhos vícios quanto à simetria na representação junto ao Congresso Nacional, apresenta vários dispositivos baseados na assimetria, como os que consagram o estímulo ao equilíbrio inter-regional (art. 3º, III), autorizando, inclusive à União a conferir tratamento tributário diferenciado às regiões mais pobres (art. 151, I), assim como a previsão de fundo de fomento às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, a partir da arrecadação do IR e do IPI (art. 159, I).

Desde o inicio da década de 1980 o Brasil entrou em uma época de mudanças institucionais, que se aceleraram na década de 1990, muito embora o federalismo brasileiro tenha se caracterizado no passado por uma concentração excessiva no poder central, tornando o regime mais próximo do federalismo econômico em virtude do poder exercido pelo Presidente da República.

#### **2.2.4 Relações fiscais intragovernamentais no Brasil**

Alguns eventos que afetaram as relações fiscais intragovernamentais nos anos 90 tais como:

- Recentralização de receita promovida pela União;
- A reforma parcial do ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
- A provisão pública de educação e saúde.
- A Previdência Social dos servidores públicos;
- O endividamento das unidades subnacionais de governo;
- A Lei de Responsabilidade Fiscal.

O processo de mudanças tende a continuar nos próximos anos, pois há no Brasil um dilema, intrínseco a qualquer federação, que é o desejo de assegurar autonomia fiscal às unidades da federação e a necessidade de coordenar os instrumentos fiscais a fim de preservar os interesses nacionais.

A autonomia dos Estados e dos Municípios segundo Ribeiro (2012) deve se caracterizar por três elementos:

- a) Auto-organização: poder para elaborar sua própria constituição e legislação, a fim de exercer a competência que lhe foi definida pela Constituição. Os limites à auto-organização são os próprios princípios estabelecidos pela Constituição Federal.
- b) Autogoverno: possibilidade de os entes federados escolherem seus próprios governantes sem qualquer vinculação com o poder central.
- c) Autoadministração: é o livre exercício das competências administrativas, tributárias e legislativas deferidas pela Constituição Federal.

O regime federalista brasileiro está num estado latente de mutação, com a transferência de responsabilidades da União para os estados e municípios ocorrida principalmente após a CF de 1988. A preocupação do sistema tributário brasileiro com o federalismo deve ser traduzida com uma flexibilidade para acomodar as possíveis transformações nas atribuições das responsabilidades que possam vir a ocorrer ao longo do tempo, pois a distribuição de competências tributárias entre os vários níveis de governo tem que ser escolhida de acordo com um critério previamente estabelecido.

Para Lopreato (2002) a CF de 1988 fomentou a questão da necessidade de ampliar o debate a respeito do federalismo e do que seria possível de se esperar da ação das diversas esferas de governo, pois apesar da ocorrência do reforço das finanças estaduais, não se processou a resolução dos problemas de financiamento, nem foram estabelecidas regras duradouras de convivência intergovernamental.

De acordo com a teoria da tributação ótima o objetivo da sociedade é o bem estar dos seus cidadãos e partindo desse pressuposto, a distribuição das competências deve ser feita de tal modo que haja uma maximização como um todo desse bem estar. Por outro lado a ocorrência de um arranjo institucional que permitisse que cada membro da federação pudesse escolher livremente seus tributos não seria a solução adequada para a sociedade porque poderia causar uma série de efeitos negativos provenientes de impostos ineficientes e injustos, o que redundaria em perda do bem estar para a coletividade.

Arvate e Biderman (2004) afirmam que a distribuição de competências segundo a tributação ótima nos países organizados sob a forma de federação deveria se configurar da seguinte forma:

- a) Impostos sobre fatores de produção com grande mobilidade: mais adequados para o governo central;

- b) Impostos sobre fatores de produção sem grande mobilidade: apropriados para governos locais.
- c) Impostos cobrados com base na residência ou no destino (Impostos de renda da pessoa física, de vendas a varejo, de valor adicionado do tipo consumo): mais adequados para níveis subnacionais de governo;
- d) Impostos cobrados com base na origem (Impostos de renda da pessoa jurídica e valor adicionado tipo renda): mais apropriados para o governo central.
- e) Impostos sobre recursos naturais, mesmo que cobrado na origem: devem ser de competência federal;
- f) A capacidade fiscal pode ter uma distribuição bastante desigual entre os governos subnacionais, havendo necessidade de mecanismos de equalização horizontal , em geral implementada pelo governo central;
- g) A receita tributária de vários governos subnacionais pode ser insuficiente para cobrir os gastos dos mesmos;
- h) O governo federal pode ser capaz de arrecadar mais do que precisa, havendo necessidade de um processo de transferência vertical de recursos.

O confronto entre a concorrência tributária e a harmonização se configura como uma questão importante a ser enfrentada no federalismo, pois através da harmonização se reduz as distorções econômicas, embora que na sociedade pode haver distorções políticas que também devam ser levadas em consideração.

A teoria da escolha pública supõe que os políticos podem ter seus próprios objetivos, como implementar sua ideologia e não de seus eleitores , obter prestígio ou mesmo querer ganhos materiais, que podem levá-los a dissociar o governo da sociedade. Nestas circunstâncias, os políticos preferem impostos uniformes nas várias unidades da federação, porque os indivíduos ou empresas não têm a possibilidade de migrarem de uma região para outra em busca de menores impostos. Então, o mecanismo para corrigir a distorção política seria a concorrência tributária que consiste em cada unidade da federação ter a liberdade de fixar os impostos de acordo com as preferências dos seus cidadãos.

Este conflito entre a harmonização e a concorrência tributária não tem condições de ser resolvido no plano técnico, pois privilegiar a distorção econômica, diante da preferência

pela harmonização dos impostos, significa optar pela distorção política, permitindo o distanciamento entre os políticos e as vontades dos seus eleitores.

### **2.2.5 Dicotomia: tributação direta e indireta**

A paulatina substituição de impostos indiretos sobre produção e vendas por impostos diretos sobre a renda pessoal e empresarial é uma questão que vem sendo defendida por muitos especialistas em tributação. Esta mudança apresenta-se compatível com os ideais de eficiência, modernização e justiça fiscal, que são argumentos sociais e econômicos, além de motivações políticas que embasam a argumentação.

Segundo Rezende (2003) os impostos sobre a renda não interferem nas decisões relativas à formação de preços nos mercados de bens e serviços e apresentam-se como uma das alternativas superiores mais utilizadas para tributar a produção e comercialização. Aliado a isso, há uma apuração mais efetiva do princípio da capacidade contributiva segundo o qual quem ganha mais deve pagar mais e por outro lado proporcionará o ônus tributário terá maior visibilidade. Então ciente deste ônus a tendência é que o cidadão passe a exercer mais incisivamente seu papel cívico de fiscal da ação do Estado no tocante ao atendimento do bem comum. Essa visão proporciona uma submissão e atrelamento a questão de modernização tributária aos seguintes aspectos: Desenvolvimento Econômico; Aperfeiçoamento Institucional; Substituição de padrões culturais “atrasados”, típicos do desenvolvimento por normas de condutas compatíveis com as encontrados nas sociedades dos países desenvolvidos.

Para Rezende (2003) a substituição dos “tributos maus” ou indiretos pelos “tributos bons” (diretos) só poderia ocorrer à medida que forem sendo criadas condições necessárias ao satisfatório desempenho do imposto sobre a renda do ponto de vista fiscal, ou seja: Ampliação de sua base propiciada pelo crescimento econômico, aumento da renda e redução das desigualdades; aperfeiçoamento administrativo da educação cívica do contribuinte; fortalecimento dos ideais que comandam as modernas democracias representativas, ou seja, desenvolvimento político.

Na segunda metade dos anos 60, Hinrichs (1966, apud Rezende 2003), pregava uma forte participação do imposto sobre a renda no orçamento público. Acontece que este trabalho foi bastante criticado, pois trazia em seu bojo uma forte dose de preconceito ao pregar a supremacia da cultura anglo-saxônica em relação à latina, do ponto de vista da atitude do contribuinte perante o fisco. Era imputado aos latinos um comportamento cínicamente

irresponsável e isso seria a causa da menor ênfase dos tributos sobre a renda nos países subdesenvolvidos da América Latina.

Na década de 80 a ênfase dada ao imposto sobre a renda começou a ser duramente questionada com o aparecimento de críticos, que nesta época denunciavam os efeitos danosos provocados pelo peso da tributação dos lucros e rendimentos familiares sob as condições de competitividade das economias ocidentais. Concomitante a isso, fatores como a necessidade de mais investimentos na expansão da produção e modernização tecnológica forçaram a redução do ônus imposto ao capital.

### **2.2.6 Fatores atuantes nas transformações tributárias**

De acordo com o escopo do nosso trabalho selecionamos três fatores que segundo Rezende (2011) dá suporte aos movimentos que impulsionam as transformações tributárias que vem ocorrendo em escala mundial. Entre eles, cumpre-nos destacar os seguintes:

- a) Globalização econômica e financeira;
- b) Formação de blocos econômicos regionais;
- c) Redefinição do papel do Estado;

#### **2.2.6.1 Globalização econômica e financeira**

A ignorância das regras internacionais do jogo da globalização pode representar enorme prejuízo para aqueles países que as desrespeitarem, devido ao caráter significativo do lado financeiro, que são causados por uma diversificação dos instrumentos hoje utilizados para mover capitais através dos oceanos, principalmente dos que se dirigem ao fator produtivo, bem como a velocidade com que esses recursos se movem de uma parte a outra do globo terrestre.

Atualmente os países que adotavam práticas de penalização de investimentos externos com a adoção da tributação dos lucros auferidos por empresas estrangeiras quando da realização e por ocasião da sua remessa ao país de origem, por exigência da modernização e da competitividade não tem como dispensar os recursos a fontes externas de financiamento. Devemos ressaltar que a sensibilidade a fatores que reduzam a rentabilidade dos investimentos que são financiados com esses recursos é bastante conhecida e a complexidade no trato com recursos oriundos do exterior é muito alta, pois os investimentos internacionais ganharam em diversidade e sofisticação. Embora os investimentos diretos ainda representem parcela expressiva dos recursos canalizados para a América Latina nos últimos anos as demais

modalidades de aplicação de recursos externos como ações e bônus, assumiram uma posição predominante.

Segundo Rezende (2011) a preocupação com aspectos gerais da tributação não é suficiente, pois é necessário preocupar-se com os detalhes das normas legais, as quais regulam a cobrança dos impostos que afetam a rentabilidade dessas aplicações, inclusive com as questões operacionais pertinentes. Assegurar a prevalência das regras é requisito igualmente importante para o sucesso nessa competição, pois não basta aos países em desenvolvimento promover a harmonização de suas práticas tributárias em escala internacional para ter acesso, em igualdade de condições aos recursos oriundos da poupança internacional.

As preocupações com o impacto da política tributária sobre decisões de produção e de investimento processadas em escala mundial ganharam importância com a aceleração dos processos de globalização dos mercados e de formação de blocos econômicos regionais, ampliando assim o esforço de harmonização fiscal. Como consequência as políticas tributárias domésticas começaram a ser cada vez mais pautadas por práticas internacionais, implicando limites estreitos para a soberania fiscal dos países.

### **2.2.6.2 Formação de blocos econômicos regionais**

O cenário internacional vem presenciando a formação de mercados comuns e zonas de livre comércio, que avançam a passos largos e agregam um elemento ainda mais poderoso para o processo de harmonização tributária internacional.

Há uma maior visibilidade do problema tributário com contiguidade geográfica e a eliminação das tradicionais barreiras ao comércio entre países à medida que não são tomadas providências concretas para evoluir na direção de práticas tributárias comuns entre os países de um mesmo bloco. Podemos citar a experiência europeia que é elucidativa a esse respeito, ainda que o lento caminho ali percorrido em busca de maior harmonização fiscal não possam ser reproduzidos em função das exigências alheias à vontade dos países em desenvolvimento, seus ensinamentos que podem ser acolhidos não devem ser desprezados. O Mercado Comum do Sul (Mercosul) é um caso que merece ser tratado com mais atenção, devido as suas peculiaridades e problemas que merecem maior atenção dos países envolvidos sob pena de comprometimento de sua consolidação .

O ritmo das transformações necessárias é desigual, mas a força centrípeta gerada pela velocidade das mudanças que vêm ocorrendo no mundo tende a atrair todos àqueles que ainda giram em uma órbita mais distante. O resultado de movimento ainda não pode ser

inteiramente vislumbrado, mas as linhas gerais estão traçadas. Os sistemas tributários estarão cada vez mais pautados por exigências de harmonização, uniformização e estabilidade.

A autonomia dos estados nacionais no tocante à formulação de políticas e principalmente a tributária sofre grande influência dos processos de globalização dos mercados e formação de blocos regionais. Aliado a esses processos temos a tendência marcante da descentralização com o reforço do poder de atuação de instâncias subnacionais de governo que tem como consequência a redução dos poderes até então retidos pelo governo central. Somando-se a esses fatores já mencionados, o processo de privatização de atividades até então mantidas na esfera pública provoca convergência para um esforço de revisão do papel do Estado de consequências importantes para o futuro da tributação (REZENDE, 2011).

Da mesma forma, a abertura econômica impede que se imponham tributos internos prejudiciais à competição dos produtos nacionais com os importados no mercado doméstico, a formação de blocos econômicos regionais, por sua vez, pode significar uma perda de autonomia na condução da política comercial. A necessidade de adoção pelos membros do bloco de tarifas externas comuns impede que perdas de competitividade causadas aos produtores nacionais por tributos domésticos sejam compensadas pelo imposto de importação.

### **2.2.6.3 Redefinição do papel do Estado**

Na medida em que o limite das desonerações tributárias exigidas pela maior competição internacional - por capitais e produtos - decorre das necessidades de recursos para sustentar as responsabilidades que o Estado precisa satisfazer, o tamanho de suas necessidades de financiamento surge como primeira questão na esteira do debate sobre a revisão do papel do Estado. Não há, todavia evidências conclusivas com respeito a uma esperada redução de suas necessidades de financiamento apesar do discurso universal que defende uma profunda redefinição do papel do Estado.

A carga tributária bruta dos países da Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Econômico (OCDE) manteve-se praticamente em um patamar médio de 38 % do PIB estável ao longo dos anos 80, não obstante os avanços da privatização. Na América Latina, a situação é distinta, mas as informações disponíveis para alguns países também não configuram uma tendência de queda, mesmo em países como o Chile, e sim de aumento dos coeficientes de carga tributária na década de 80.

No Brasil na década de 80, face à crescente queda na arrecadação, em virtude da recessão econômica, foi efetuada uma série de alterações na legislação com o propósito de manter a carga tributária nos níveis anteriores. Na segunda metade da década ela oscilou em

torno de 23% a 24%, exceção ao ano de 1986, no Plano Cruzado, em que atingiu a 27% do PIB, mas em 1990, após os ajustes do Plano Collor, quando chegou a 29% do PIB, retornou aos 25% do PIB, nível da década de 1980 (GIAMBIAGI E ALÈM, 2011).

Segundo Giambiagi e Além (2011) a carga tributária brasileira registrou um crescimento lento passando de 13,8% a 18,7% do PIB no período. Com a crise do inicio da década de 60 houve uma redução da carga que chegou a atingir 15,8% do PIB em 1962, voltando a se recuperar nos anos seguintes como resultado da reforma tributária. Então, a reforma da década de 1960 criou um sistema tributário que, apesar de pecar quanto à falta de equidade e ao alto grau de centralização era tecnicamente avançado para a época. Como resultado das mudanças introduzidas, a carga tributária atingiu cerca de 25% do PIB, permanecendo nesse patamar no final dos anos 1960 e ao longo de toda a década de 1970 e apesar da recessão do início da década de 1980 a carga tributária manteve-se nesse nível, até mesmo crescendo um pouco mais até 1983.

Como vimos anteriormente, o surgimento de instâncias reguladoras supranacionais, exigidas pela formação de blocos econômicos regionais para suprimir o maior papel reservado a governos locais no atendimento de demandas da respectiva sociedade, tem como consequência a tendência à descentralização fiscal. Apesar de estar se transformando, nos países de maior extensão territorial, em princípio básico de política fiscal nem sempre vem acompanhada de maior descentralização das competências impositivas, devendo então ser observado com cuidado. Caso seja intensificada, a busca de maior racionalidade no uso de recursos públicos proporcionará a descentralização do poder de tributar e por acréscimo maior autonomia e responsabilidade aos governos locais (REZENDE, 2011). Conforme Arretche (2012), diferentes dimensões da descentralização não podem ser tomadas como equivalentes, bem como a descentralização de competências (policy-making) não pode ser adequadamente interpretada como descentralização da autoridade decisória sobre essas mesmas políticas (policy decision-making).

As exigências da integração propõem a reavaliação, principalmente em regimes federativos, da autonomia dos poderes locais (estados ou províncias e municípios) que é uma questão da maior relevância. A concessão, aos poderes locais, de autonomia para tributar não pode sobrepor-se aos interesses maiores do país, exceto nos casos em que o ônus do tributo circunscreva-se às fronteiras da autoridade tributária, pois essa autonomia pode ser exercida sem problemas. Exemplos típicos do afirmado anteriormente é o imposto sobre a propriedade, de caráter municipal, e o imposto sobre consumo final, cobrado dos habitantes de determinado estado ou província.

A partilha de competências impositivas entre as unidades federativas se configura como umas maneiras de conciliar a autonomia federativa no campo fiscal com as necessidades de harmonização, que tem como linha de atuação a simplificação dos sistemas tributários. Esta simplificação propõe a que se explorem de forma uniforme as três principais bases tributárias conhecidas: o consumo, a renda e a propriedade em substituição da multiplicidade de bases existentes atualmente.

Para que os interesses federativos não sejam contrariados há a necessidade de repartição da competência para instituir e administrar os principais impostos existentes. Em virtude da utilização abrangente do consumo como fonte de financiamento do gasto público se apresentar como uma tendência universal vislumbra-se a possibilidade de partilha a tributação de um único tributo e a adoção de um só imposto sobre o valor agregado passa a ser vista como uma possível solução.

O grande problema é que nos regimes federativos a adoção do imposto sobre valor agregado – IVA apresenta-se com grau de dificuldade muito grande, conforme pode ser constatado que importantes países da OCDE, a exemplo de Estados e Austrália, não o adotam como peça central de seus sistemas tributários. No Brasil, propostas recentes de implantação do IVA incluem soluções novas para um velho problema de preservar um IVA estadual sem comprometer os interesses da harmonização e o espírito da Federação e o caso da Alemanha é ilustrativo de uma bem-sucedida experiência de adoção do IVA em uma federação (REZENDE, 2011).

### **2.2.7 Experiências demais países em transformações tributárias**

Examinar a experiência dos países que compõem a OCDE, os tigres asiáticos e as economias mais importantes da América Latina pode melhorar o entendimento sobre as transformações nos sistemas tributários a nível mundial. Trabalho sobre política tributária apresentado pela OCDE apud Rezende (2011) mostra a seguinte situação dos países que a compõem:

- a) Enorme dependência da receita pública de recursos provenientes de títulos sobre a renda pessoal, o consumo e os salários (contribuições previdenciárias). Essas três fontes apenas eram responsáveis, em 1989, por cerca de 85% da receita dos países desse grupo. Se somadas as receitas provenientes dos impostos sobre a renda de corporações e sobre a propriedade, essa porcentagem sobe para 96%;
- b) Tendência de crescimento nos índices de carga tributária global, no período 1965-1979, seguida de relativa estabilidade nos anos 80;

- c) Coeficientes de carga tributária mais baixos e índices mais moderados de crescimento em países com organização federal de governo no período analisado; e
- d) O aumento da participação do Imposto de Renda pessoal e das contribuições previdenciárias na carga tributária, observado em praticamente todos os países do grupo entre 1965 e 1975, não se repetiu daí em diante. Entre 1975 e 1989, países europeus que tinham baixa participação dos impostos gerais sobre o consumo em sua receita promoveram acréscimos significativos nesse item, como consequência das exigências de harmonização fiscal da comunidade europeia. O mesmo não ocorreu com os países não europeus da OCDE (Japão, Estados Unidos e Austrália).

Para que sejam concretizadas mudanças profundas em qualquer estrutura tributária há a necessidade de um prazo longo como podemos verificar a experiência europeia que perdurou de 1965 até 1989. Este processo deve levar em consideração fatores como a história, a cultura, os compromissos políticos, as necessidades financeiras e as exigências sociais requerem complicadas negociações para a mediação de inúmeros conflitos de interesses em países de sólida reputação democrática. Onde compromissos são menos fortes e a democracia menos sólida as possibilidades de mudanças mais rápidas são mais amplas (REZENDE, 2011).

Como os asiáticos são atores importantes no cenário da economia mundial e imprime um ritmo veloz de mudanças, o grande questionamento que se faz é no sentido de saber até que ponto os países líderes do Ocidente serão forçados a acelerar as transformações em seus sistemas tributários para acompanhá-los. O Japão apresenta um crescimento extraordinário do coeficiente de carga tributária no período 1965-1990, passando de 18% até 31% do PIB neste mesmo período, aproximando-se da média do grupo, onde a quase totalidade desse crescimento foi explicado por aumento na participação dos países da OCDE do imposto sobre a renda das pessoas e das empresas e das contribuições previdenciárias.

Os tigres asiáticos como são conhecidos Coreia do Sul, Malásia, Cingapura e Indonésia mantiveram relativamente estáveis no período de 1985-1992, mas continuam apresentando coeficientes de carga tributária bem mais baixos que o padrão da OCDE entre 15% e 20% do PIB. A Coreia do Sul e a Indonésia, segundo dados do FMI, apresentaram a mais significativa mudança na estrutura tributária em virtude da queda na participação de tributos sobre o comércio e transações internacionais. A reduzida importância das contribuições previdenciárias na composição da receita total se configura como característica importante dos tigres asiáticos apesar, da Coreia do Sul ter acusado expressivo incremento nesse componente das receitas governamentais.

O panorama da América Latina é muito distinto, mas os principais países da região promoveram reformas tributárias profundas como parte integrante de seus esforços recentes de estabilização, à exceção do Brasil.

A adoção ou consolidação de tributos abrangentes sobre o consumo, seguindo o modelo do IVA europeu, se constituiu a pedra de toque das mudanças nos sistemas tributários.

Para estimular os investimentos os países da América Latina a estratégia usada foi reduzir o ônus suportado pelas empresas, na esfera do Imposto sobre a Renda, combinado com a redução das alíquotas marginais do imposto exigido das pessoas físicas e com o aumento dos limites de isenção. A adoção de um imposto sobre o ativo das empresas, na forma de uma taxação presumida do lucro, também foi uma prática adotada em vários países para melhorar a arrecadação desse tributo em um contexto de graves deficiências na administração tributária.

### **3 DESIGUALDADES REGIONAIS E GUERRA FISCAL**

Embora a preocupação com a “Questão Regional” no Brasil tenha origem há muitas décadas, o problema só foi constitucionalizado em 1988. A Carta de 1988 evidencia a problemática das brutais desigualdades entre indivíduos e regiões brasileiras, além de fornecer institutos jurídicos para o Estado enfrentar a difícil tarefa de promover o desenvolvimento nacional. Um bom exemplo de dispositivo constitucional que demonstra essa preocupação do constituinte originário é a constitucionalização do desenvolvimento e da diminuição das desigualdades regionais, temas que passam a ser objetivos fundamentais da República (art.3º da CF). Alguns dos instrumentos necessários para redução das sobreditas iniquidades são: o modelo cooperativo de federalismo, os fundos de participação, o planejamento e a criação de regiões administrativas.

O problema socioeconômico das desigualdades regionais no Brasil apresenta uma complexidade enorme, pois perpassa a simples mediação entre estados ricos e pobres para partilha de receitas e se processa também no âmbito da União e entidades subnacionais (estados e municípios) no que diz respeito à tributação sobre consumo. Diante da complexidade do cenário que envolve autonomia federativa, neutralidade econômica e a própria influencia do setor privado numa reforma tributária, há que se buscar não somente atributos de racionalidade econômica, sendo necessária em varias passagens uma abordagem multidisciplinar, pois somente esta acaba não logrando êxito em explicitar os motivos da dificuldade de aprovação de uma reforma tributária (PINTO,2012).

Há várias hipóteses para explicar a existência de desigualdades regionais no Brasil. Entretanto, elas normalmente são apresentadas de forma desorganizada, sem um foco específico que tente relacioná-las com os fatos estilizados encontrados na dinâmica da desigualdade regional. O fato de as desigualdades regionais serem aparentemente tão óbvias quando indicadores básicos são utilizados, como dados de PIB per capita faz com que a maioria dos trabalhos se preocupe imediatamente com suas soluções ou consequências para alguns segmentos econômicos (BARROS, 2011).

### 3.1 DESIGUALDADES REGIONAIS

O problema das desigualdades territoriais no Brasil passa por uma leitura das relações entre a União e os governos subnacionais que necessariamente passa pela questão da adoção da fórmula federativa no Brasil e de seus resultados. A discussão da problemática das desigualdades regionais entre indivíduos e regiões brasileiras foi constitucionalizada a partir da Carta Magna de 1988 que forneceu institutos jurídicos para o enfrentamento da difícil tarefa de promover o desenvolvimento nacional. Desta forma o desenvolvimento e a diminuição das desigualdades regionais se tornaram objetivos fundamentais da República consoante o Art. 3º da CF. Um dos instrumentos elencados foi o federalismo cooperativo que se fundamenta na cooperação entre as unidades federadas, que contribuem para um desenvolvimento equilibrado e tem como base o “princípio da solidariedade funcional” entre as diversas esferas de competência administrativa, instituindo um equilíbrio dinâmico na medida em que acaba com a dura divisão de competências. Coloca-se como objetivo a harmonia entre a autonomia de cada unidade (competências indelegáveis ou privativas) com áreas de atuação comum (atuação paralela ou comum).

Segundo Arretche (2012) a despeito da inexistência de clivagens religiosas ou étnicas, citada por Lamounier (1992 apud Arrectche 2012), a nação brasileira é historicamente dividida entre jurisdições pobres e ricas, sendo que as pobres não tem expressão política relevante. Esta clivagem<sup>3</sup> entre as unidades pobres e ricas está na origem da escolha por um desenho de Estado que permita “manter a União” e evitar riscos associados à fórmula majoritária. Portanto manter e garantir o equilíbrio da representação entre jurisdições ricas e pobres caracteriza-se como uma componente central do desenho das instituições políticas brasileiras.

Uma segunda premissa, citada por Arretche (2012) diz respeito às relações central-local que vai desencadear no problema da distinção entre “quem formula” e “quem executa” que no caso brasileiro, embora os governos subnacionais tenham um papel importante no gasto público e na provisão de serviços públicos, suas decisões são fortemente afetadas pela regulação federal. O papel regulatório do governo central opera no sentido da uniformidade, ao passo que a autonomia dos governos locais opera no sentido da divergência de políticas. Então, essa interação implica em desigualdade entre as jurisdições que neste contexto tende a ser limitada.

---

<sup>3</sup> Separação ou diferenciação dos grupos sociais, por razões ideológicas, religiosas, culturais, econômicas.

Há varias teorias que explicam resultados em Estados federativos no tocante à desigualdade de políticas entre as jurisdições. A primeira teoria argumenta que federalismo implica em desigualdade que seria produzido pelo mecanismo institucional de permissão da discordância das partes constituintes favorecendo então a desigualdade das politicas implementadas. Já a Teoria da Escolha Pública desenvolveu um modelo ideal de federação segundo a qual os governos locais eficientes e responsáveis requerem instituições politicas que promovam a competição por contribuintes como mobilidade interjurisdicinal. Uma terceira escola argumenta que os estados federativos não são antiéticos à redução das desigualdades entre as jurisdições, sendo a Alemanha o caso mais estudado, mas este resultado necessita de certa forma centralidade da autoridade política.

Para Arretche (2012) reduzir desigualdades territoriais tem um preço, ou seja, tende a ser um jogo de soma-zero, pois se o governo central ganha poder de decisão, pois está autorizado a regular os níveis inferiores de governo que perdem poder e sua autoridade decisória será necessariamente limitada. Podemos observar então que as expectativas da teoria da escolha pública e neoinstitucionalismo histórico são compatíveis porque ambas partilham o suposto teórico que há um trade-off entre redistribuição – ou redução das desigualdades territoriais - e a centralização da autoridade política.

O processo de construção do Estado-nação no Brasil, concentrou autoridade decisória, assim como poder regulatório e de gasto no governo central, ou seja, a desigualdade entre as jurisdições para desempenhar adequadamente funções de governo deu origem à centralização na União das funções tributárias, de planejamento, e mesmo de execução de políticas. Paralelamente ao longo do século XX, regimes autoritários<sup>4</sup> chegaram a suprimir a autonomia política das unidades subnacionais por longos períodos (ARRETCHE, 2012).

Necessariamente regras nacionais homogêneas não significam resultados igualitários, pois diferentes fatores explicam as desigualdades social e regional no Brasil. Em primeiro lugar o crescimento econômico foi concentrado nas regiões Sul e Sudeste que concentra 70 % em média da arrecadação do ICMS (PINTO, 2012) refletindo assim uma grande variação na capacidade de arrecadação própria dos governos subnacionais.

Ainda que o reconhecimento desse fato esteja na origem de politicas fiscais redistributivas, estas, historicamente produziram limitada compensação para desigualdades territoriais de capacidade de extração de recursos tributários.

---

<sup>4</sup> Períodos: 1930-1934; 1937-1945 e 1964-1985

A hipótese mais bem estruturada e mais influente na literatura é a apresentada por Celso Furtado em seu livro “A Operação Nordeste” e em outros textos como o documento do GTDN (1959) cuja redação é atribuída principalmente a ele. Barros (2011) relata o que ele classifica como hipóteses incompletas aquelas às quais nunca se deu a atenção necessária para que possam realmente explicar a origem do fenômeno. Normalmente se faz algum estudo ou apenas uma avaliação de diferenças em atributos existentes entre as regiões, sem o devido rigor científico, e apresenta a disparidade regional como causadora do fenômeno. Uma consequência disso é que, muitas vezes, não se analisa da forma devida, a origem dessas diferenças ou se realmente elas têm capacidade de gerar disparidades regionais como as encontradas no Brasil. Apresentamos abaixo uma discussão das principais hipóteses nessa categoria que foram identificadas por Barros (2011).

### **3.1.1 Hipótese baseada nas diferenças em capital humano**

Salta aos olhos de qualquer observador que se concentre na análise das desigualdades regionais no país a ideia de que existe uma grande diferença no estoque de capital humano per capita entre as regiões brasileiras, principalmente quando se comparam o Nordeste e o Sudeste. Evidencia-se mais esta hipótese na medida em que se agrava a qualidade da educação nos municípios. O problema que ao se apresentar a mesma não há a explicação sobre os motivos como essas desigualdades surgiram ao longo do tempo e por que persistem e, portanto fica incompleta.

### **3.1.2 Hipótese baseada nas diferenças climáticas e de solo**

A existência de uma área grande no Nordeste de clima semiárido e pouco apta a exploração agropecuária com um nível razoável de eficiência econômica se destaca no meio daqueles que se dedicam a estudar a questão regional no Brasil. Conhecida como Sertão, esta região ocupa 57,53% da área total do Nordeste, possui solo ruim em sua maior parte com clima adverso à vida e com grande escassez de chuva, com o agravante de se apresentarem bastantes concentradas em poucos meses, e na maior parte do tempo, há pouca ou nenhuma chuva.

### **3.1.3 Hipótese baseada nas diferenças em capital social**

Incorporada recentemente à economia, literatura desenvolvida na sociologia que enfatiza o papel do capital social para o crescimento e desenvolvimento econômico não

apresenta ainda de forma precisa o conceito de capital social. Os diversos estudos têm enfatizado aspectos diferentes relacionados a ele, mas apontam quatro diferentes características que poderiam ser consideradas os principais componentes do capital social. São elas: (i) a confiança que os indivíduos têm uns nos outros; ii) as redes de relacionamento que os indivíduos constroem na vida; iii) organizações voluntárias que existem nas comunidades; e (iv) a propensão dos indivíduos a cooperarem.

Segundo a literatura sobre capital social e crescimento econômico, há quatro principais fontes através das quais o capital social pode afetar o crescimento econômico. A primeira delas é que é possível elevar a eficiência das transações através da cooperação, pois ela reduz os custos e, portanto, eleva a eficiência econômica e crescimento. A segunda fonte de impacto no crescimento econômico é seu efeito em investimentos na área de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico (P&D). A ideia é que mais capital social aumenta coerção à eficiência em uma atividade crucial para o crescimento, mas que não é muito suscetível ao controle. Assim, o capital social elevaria a propensão de os indivíduos dedicarem um nível elevado de esforço nessa atividade e, assim, aumentaria seus resultados e o desempenho econômico.

A terceira fonte mencionada na literatura especializada de impacto do capital social no crescimento econômico é seu efeito no acúmulo de capital humano. Segundo essa visão, em uma sociedade com mais capital social haveria maior incentivo ao financiamento público de atividades que geram mais externalidades positivas, ainda que nem todos os indivíduos se beneficiem diretamente delas. Isso ocorreria por conta da maior expectativa de reciprocidade futura. O capital humano estaria entre essas atividades de maiores externalidades positivas, e sendo assim, o maior investimento nesse fator aceleraria o crescimento econômico.

A quarta fonte enfatiza o papel que o capital social desempenha na redução da percepção de risco dos investimentos na economia. Como consequência as empresas investem mais em desenvolvimento tecnológico e, dessa forma, o ritmo de crescimento é mais acelerado em economias com maior nível de capital social. Para que essa hipótese seja verdadeira, o nível estável das desigualdades regionais seria determinado pelas diferenças em remuneração de trabalhadores com os mesmos atributos, que se justificariam pelos custos de migração, incluindo-se, entre eles os riscos envolvidos nessa empreitada. Observou-se que as disparidades no Brasil justificam-se principalmente pelas diferenças em capital humano entre as regiões, e não pelas diferenças de remuneração do trabalho em regiões distintas que tem o mesmo nível de capital humano. Ou seja, a decomposição das desigualdades encontra maior

fonte em um determinante negligenciado por essa hipótese e é de pouca relevância naquele que ela enfatiza (BARROS, 2011).

### **3.1.4 Hipótese baseada no papel das amenidades**

A valorização de amenidades como determinante da dispersão espacial da população e atividades econômicas torou-se possível ao observar a preferência dos indivíduos por residir em regiões mais atrasadas, como o Nordeste e o Norte, acima do que seria razoável para manter o equilíbrio produtivo entre as regiões, que acabaria gerando as desigualdades regionais em determinado patamar. Parte-se do princípio de que a maior parte dos indivíduos tende a preferir viver na região em que se encontram suas raízes familiares. Assim, os sergipanos prefeririam viver em seu estado e se por acaso preferissem viver em uma cidade maior, tenderiam a fixar residência em Aracaju ou em sua região metropolitana. Caso prefiram viver em cidades menores, tenderiam a se sedimentar em cidades ainda mais próximas a suas origens, se ele já não for originário da capital e das cidades circunvizinhas. Laços culturais e acesso às redes de relacionamentos pessoais determinariam essas preferências, mas a distribuição espacial da produção não respeitaria essa distribuição de preferência por residência. Recursos naturais e efeitos de aglomeração a definiriam de forma independente.

Esta hipótese aparentemente bem montada apresenta duas fragilidades. A primeira é que as disparidades regionais se mostram muito elevadas para que sejam explicadas apenas por essa diferença de preferência. A segunda é que, segundo essa hipótese, as disparidades regionais teriam origem principalmente em diferenças de remuneração entre indivíduos com o mesmo nível de capital humano(BARROS, 2011).

### **3.1.5 Hipótese baseada em diferenças nas instituições**

As fragilidades institucionais que foram apontadas por estudos realizados dizem respeito primeiramente a influencia nos municípios ao fenômeno do coronelismo nas relações de poder a nível local. A segunda seria a apropriação dos governos estaduais e das instituições federais atuantes na região pelas elites locais, que se desviavam de objetivos desenvolvimentistas para gerar benefícios próprios, de forma licita ou ilícita. Em ambos os fenômenos, a essência era a mesma, o aparato de Estado, seu poder de atuação na economia e na sociedade tinham suas ações distorcidas a fim de gerar benefícios a alguns segmentos sociais cujos interesses poderiam revelar-se contrários ao desenvolvimento.

Estas distorções institucionais levaram os investimentos em educação pelo setor público para um patamar abaixo do socialmente ótimo. A burocracia estatal e os aparatos de fiscalização e arrecadação provocavam vieses em suas ações para empresas de baixo investimento em desenvolvimento tecnológico e recursos humanos, prejudicando, assim, esses investimentos no agregado social. Além disso, a migração de capital para a região também era prejudicada por incertezas geradas pela fragilidade das instituições. Esses argumentos estariam alinhados com o desenvolvimento teórico recente, que associa o papel das instituições ao desenvolvimento econômico.

Entretanto, esses estudos realizados na região que identificavam suas fragilidades institucionais normalmente não buscavam explicar totalmente as desigualdades regionais a partir desses problemas; apenas enfatizavam a existência dessas características no arcabouço institucional e, em geral, as apresentavam como algo que fortaleceria o atraso regional e reduziria o poder de transformação das políticas de desenvolvimento que eram tentadas, não se observando a pretensão de se explicar o atraso relativo da região a partir dessas fragilidades institucionais.

Desde a época em que esses estudos foram desenvolvidos, nas décadas de 1960 a 1970, as instituições regionais passaram por várias transformações. O poder dos coronéis diminuiu e o poder das elites locais nas instituições estaduais e federais também foi bastante reduzido. Apesar disso, os resultados para a redução das desigualdades regionais ainda foram muito tênues ou mesmo imperceptíveis. Talvez o tempo ainda seja curto para que tais impactos sejam realmente sentidos. Apesar disso, seu pouco alcance até então faz com que poucos vejam nessas distorções institucionais a causa do atraso relativo do Nordeste em relação às regiões mais desenvolvidas do país.

### **3.1.6 A Hipótese estruturalista de Celso Furtado**

A hipótese de Celso Furtado para explicar as desigualdades regionais desconsidera uma parte razoável dos fundamentos da Teoria Neoclássica e tem como base a teoria utilizada por Raul Prebisch (1949, apud BARROS, 2011) para explicar o atraso relativo da América Latina. Ele fez o mesmo para explicar o atraso relativo do Brasil em sua obra mais clássica, Formação Econômica do Brasil e através da teoria estruturalista, que é muito bem montada logicamente, pois utiliza algumas hipóteses teóricas básicas que merecem ser explicitadas para que se possa fazer uma avaliação digna de sua capacidade de explicar os fenômenos observados.

### 3.1.6.1 Retornos crescentes e escala mínima de produção

Uma primeira suposição utilizada por Furtado e que está fora do escopo principal da Teoria Econômica Neoclássica é que há retornos crescentes de escala na produção industrial, isto significa que a produtividade do capital e do trabalho tende a aumentar quando a produção de uma empresa aumenta. Ou seja, o tradicional retorno decrescente ou constante de escala que geralmente se supõe para determinada empresa não funcionaria na indústria segundo Furtado, consequentemente, se todos os fatores e produção forem multiplicados por uma constante única, a produção seria multiplicada por uma constante maior do que essa original.

É possível que essa relação prevaleça em certos intervalos de tamanho da empresa apenas por causa do custo inicial de instalação, que também envolve elaboração do projeto. Ou seja, se houver um custo fixo inicial, mesmo que haja retorno decrescente de escala, ainda assim haverá redução de custos com o tamanho até certo nível de produção. Somente a partir daí haverá retornos decrescentes de escala. A hipótese de Furtado depende mais dessa hipótese que do retorno crescente de escala em qualquer nível de produção.

Uma consequência dessa hipótese de retorno crescente de escala é que o retorno do capital é maior quando as empresas são maiores, pois seus custos de produção caem quando a produção aumenta. Assim, se a elasticidade da demanda for suficientemente elevada, o lucro aumenta com a produção. Furtado em sua argumentação supõe que essa relação existe e isso fazia com que as empresas do Nordeste tivessem menos poder de acumulação e por consequência crescessem menos que as do Sudeste e não teriam conseguido acompanhá-las em crescimento (BARROS, 2011).

### 3.1.6.2 Tendência à aglomeração espacial de produção

A propensão à aglomeração espacial de produção pode ser determinada por vários fatores dos quais destacaremos tendência de as indústrias se localizarem próximas aos mercados e o processo de causação circular cumulativa, como descrito por Myrdal (1957 apud Barros 2011). O mercado em determinada região atrai as indústrias, que, por sua vez, geram mais riqueza naquela região e terminam por atrair ainda mais indústrias por elevação da demanda local que seria a base da concentração industrial em São Paulo. Esse é o processo que seria a base da concentração industrial em São Paulo, defendido por Furtado. A Teoria

Econômica Moderna reconhece a existência de um processo de aglomeração industrial, sendo, inclusive, mais forte quando há segmentação por setores, ou seja, setores industriais específicos tendem a se concentrar espacialmente. Marshall (1920) apud Barros (2011) apresentou algumas razões para essa aglomeração espacial da produção: (i) Redução dos custos de transporte seria um incentivo à aglomeração, seja próximo à oferta de insumos estratégicos ou ao mercado consumidor final; (ii) maior facilidade para empresas obterem mão de obra adequada e para os trabalhadores conseguirem oportunidades de emprego; (iii) maior facilidade de se obterem informações sobre aperfeiçoamentos no processo produtivo. Entre essas razões, Furtado utilizou mais fortemente a redução de custos de transporte para o consumidor final como determinante da aglomeração regional da produção. Daí a relevância do papel do ápice do ciclo de exportação de café no momento da industrialização como um determinante importante da concentração industrial em São Paulo. Além disso, ele também utilizou fortemente a ideia de que o mercado nacional tinha tamanho limitado e que havia custos fixos de produção que requeriam uma escala mínima de produção para diluí-los sem retirar a competitividade com as importações. Quando essa hipótese de tendência à aglomeração espacial da produção é posta junto com a ideia de retorno crescente de escala, é possível explicar por que a disparidade regional se consolidaria.

### **3.1.6.3 Mercado de trabalho e arbitragem entre regiões**

Para Furtado apud Barros (2011) , não havia arbitragem da mão de obra no mercado de trabalho através de migração em escala suficiente para assegurar o equilíbrio da renda per capita nas diversas regiões, dados os custos de vida relativos e outras amenidades, porque as economias operam em um nível de desemprego elevado. Em consequência, qualquer indivíduo que resolva migrar para arbitrar salários terá grande probabilidade de se deparar com o desemprego e dessa forma, a migração tende apenas a equilibrar as taxas de desemprego, em virtude de uma rotatividade de mão de obra e dos salários esperados. Ela não é suficiente para equilibrar os salários nas regiões. Segundo sua visão, migrar sem destino empregatício previamente ajustado seria uma atitude geradora de renda adicional nula por algum tempo, pois os desempregados estariam sujeitos à restrição creditícia, o mercado de trabalho não seria arbitrado, como defendido pela Teoria Neoclássica.

Na verdade, ele trabalhava com uma lógica Kaleckiana (e marxista) de determinação dos salários, em que estes têm um componente definido a partir da luta de classes, que representa uma participação importante no todo. Oferta e demanda por trabalho apenas

alteram os salários de forma marginal segundo essa visão, não vendo suas variações suficientes para equilibrar o mercado de trabalho. Consequentemente, as variações resultantes dessas forças de mercado também não seriam suficientes para viabilizar o equilíbrio entre regiões apenas pela migração de mão de obra (BARROS, 2012).

Outro fator importante quando se trata de mercado de trabalho é a sua segmentação, em virtude de seu funcionamento raramente ser integrado a nível nacional ocorrendo então, segundo Orr (1997) apud Jorge (2011), uma segmentação geográfica. Pode haver até mesmo a nível local uma segmentação do mercado de trabalho devido ao fato de cada parte possuir regras e características próprias.

Conforme Jorge (2011), esta segmentação tem as seguintes causas principais:

- a) Assimetria de Informações: o trabalhador não conhece perfeitamente o mercado de trabalho, tendo acesso apenas a um subconjunto de informações.
- b) Diferencial tecnológico: a diversidade tecnológica das empresas se configura como fator importante na diferenciação salarial, pois os trabalhadores que dominam mais a tecnologia podem negociar salários mais altos, assim como a empresa também pode auferir lucros extras, conhecidos como lucro do inovador, caso detenha tecnologia mais avançada.
- c) Estruturas imperfeitas de mercado: As estruturas não concorrenthias de mercado e o surgimento de monopsônios causados por restrições da mobilidade da força de trabalho e capital, altos custos de transporte e especificidades tecnológicas têm importante influencia na segmentação do mercado de trabalho.

### **3.1.6.4 Qualificação da mão de obra e demanda**

Para Furtado a formação da mão de obra, tanto no que diz respeito à qualificação técnica quanto ao nível geral de educação, responde à demanda do setor produtivo. Assim, a oferta de mão de obra nos diversos níveis de formação pode ser considerada endógena ao processo de desenvolvimento. Ou seja, quando surge demanda por mão de obra de determinada qualificação, tanto técnica quanto de formação geral, a economia encontra seus mecanismos para ofertar essa mão de obra, sendo a imigração, inclusive, uma dessas possibilidades para saciar a demanda.

Sob esse ponto de vista, o mais importante para o desenvolvimento de uma região, portanto, é conseguir fomentar atividades produtivas que demandem mão de obra mais qualificada e por sua vez, o mercado de trabalho deverá responder a essa demanda e criar

mecanismos para suprir a demanda gerada. Os principais mecanismos seriam: (i) incentivos aos agentes privados para investirem, eles mesmos, na formação e capacitação técnica, sejam eles empresas ou trabalhadores, ii) pressão sobre o setor público para que qualifique a mão de obra necessária ao setor privado; e (iii) imigração de excesso de oferta de mão de obra em outras regiões.

Os incentivos para que os agentes privados provejam a oferta advém das forças de mercado, que elevam o retorno dos investimentos através de aumento da remuneração do trabalho com as características desejadas em termos de formação e qualificação. As políticas públicas, particularmente, só terão sucesso em elevar a oferta de mão de obra com mais qualificação se responderem à demanda dos setores produtivos. Caso contrário, a oferta adicional criada migraria para outras regiões mais necessitadas de mão de obra mais qualificada. Desta forma os investimentos em formação e qualificação de mão de obra não seriam prioridade em uma estratégia de desenvolvimento regional, como de fato, não foi sugerido quando o GTDN fez avaliação da estratégia para o Nordeste (BARROS, 2011).

### **3.2 GUERRA FISCAL**

A guerra fiscal se constitui como outra dimensão do eixo federativo do jogo político que diz respeito a um efeito não antecipado do novo federalismo fiscal pós-Constituinte. Na realidade os estados adquiriram grande autonomia política e econômica ao adquirir prerrogativas de estabelecer alíquotas diferenciadas de ICMS, embora formalmente exista a necessidade de sua aprovação por unanimidade pelo CONFAZ, os governadores — fortalecidos politicamente no novo quadro político — passaram a ignorar esse requisito. A geometria das perdas e ganhos resultante é muito variada. Especialmente Espírito Santo, Minas Gerais e Rio de Janeiro e, em maior ou menor intensidade, Ceará, Bahia e Rio Grande do Sul têm tido sucesso na atração de novos investimentos nacionais ou internacionais. Um dos exemplos sempre lembrados é o de Goiás, que nos últimos dez anos conseguiu atrair mais de 250 indústrias, criando 130 mil empregos e passando do 12º lugar para o 8º lugar em termos de participação no PIB nacional, em função de uma política explícita de incentivos fiscais, segundo informação do coordenador de estudos técnicos da Coordenação Geral de Estudos Tributários (COGET) da Receita federal. Existe um grande perdedor deste conflito federativo conhecido como “guerra fiscal”, que é o Estado de São Paulo, mas na realidade só faz sentido contra ele mesmo pois é onde se concentra o parque industrial brasileiro.

Na discussão sobre a guerra fiscal, o argumento utilitarista é bastante utilizado por aqueles que se a ela se contrapõem, com a assertiva de que os incentivos fiscais interferem na decisão privada ao se deixar guiar por critérios de eficiência – seja na busca da minimização de custos logísticos, seja na alocação de fatores ótimos de produção econômica, como o acesso a recursos humanos ou a insumos necessários à produção. Além do mais esse benefício só seria acessível àquelas empresas, em posição privilegiada de barganha, e comprometeria as finanças estaduais (VALADÃO, 2012).

O fenômeno da guerra fiscal se configura como sendo de grande complexidade e apresenta várias formas de ocorrência, desde aqueles casos que apresentam grande repercussão, como por exemplo, o caso emblemático do setor automotivo, até aqueles casos que envolvem poucos recursos públicos e assim apresentam uma grande proliferação.

A fragilidade de regulação via Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendária ou resolução do Senado Federal tem sido apontada como a grande causa da guerra fiscal e desta forma aponta-se a reforma tributária como sendo a solução para o problema devido a legitimação do Congresso Nacional como local de discussão para a resolução do problema.

Em seu posicionamento quanto à guerra fiscal Varsano (1997) apud Valadão (2012), afirma que poderia haver uma aceitação se ela apresentasse benefícios sociais líquidos positivos, além do que se contrariam os objetivos de políticas nacionais que visam o desenvolvimento regional ou à desconcentração da produção. Para Alves (2001) apud Valadão (2012) há a necessidade da adoção de um conceito mais que venha a abranger todo tipo de disputa/conflito, que tenha como principal mecanismo de subsidiamento o instrumento tributário e que decorra da intervenção estatal de entes federativos na decisão locacional de atividades produtivas e na concorrência setorial.

Estudo realizado pelo Departamento de Competitividade e Tecnologia da Fiesp – DECOMTEP (2004) afirma que a guerra fiscal é uma disputa não muito saudável se constituindo um ataque ao pacto federativo e extremamente nociva ao equilíbrio da federação. Salienta também que devido ao fato de que as concessões são feitas à revelia do CONFAZ há uma perda no ordenamento jurídico.

A guerra fiscal teve seu recrudescimento na década de 90, mais precisamente nos anos de 93/94 atingindo assim ares de grande polêmica nacional. Isso não quer dizer a utilização de incentivos tributários seja coisa recente, pois há registros segundo Prado ;Cavalcanti (2000) que desde os anos cinquenta havia programas de desenvolvimento regional/local em operação.

Os instrumentos da guerra fiscal apresentam um sério problema que é o da falta de seletividade que de certa forma embaçam a compreensão das áreas ou dos segmentos econômicos que os governos estaduais desejam realmente incentivar fazendo com que cada estado trave uma luta perdida contra todos os demais. Esta luta foi muito bem descrita por Varsano da seguinte forma:

Fica evidente, a este ponto, que as empresas que obtêm vantagens fiscais ganham, mas que outras, já instaladas, que disputam mercado com as aquinhoadas, perdem. Por isso, pressionam o governo estadual para lhes conceder idênticos incentivos que lhes permitam competir em iguais condições. Em face da dificuldade de resistir a essa justa reivindicação, a sangria dos recursos públicos do estado aumenta. E, como as empresas prejudicadas não se restringem às localizadas em A [em face de outros estados], todos os demais governos estaduais sofrem pressões semelhantes. [...] Ao mesmo tempo, com a generalização dos benefícios fiscais – todos os estados concedendo incentivos semelhantes –, estes perdem seu poder de estímulo, que depende de diferenças na tributação (VARSANO, 1997, p. 15).

### 3.2.1 Guerra Fiscal do ICMS

A reforma do ICMS é a essência de todas as propostas de reforma tributária apresentadas recentemente pelo Governo Federal, que tem como um dos principais objetivos o combate à guerra fiscal. Segundo a Exposição de Motivos da MP-599, “essa medida enquadra-se em um conjunto de iniciativas que visam alterar a estrutura federativa por meio de um novo modelo para o ICMS e o desenvolvimento regional. Trata-se, portanto, de uma iniciativa concebida no bojo da reforma do ICMS e que tem o objetivo de substituir o instrumento conhecido como “guerra fiscal”, utilizado até então como mecanismo de atração de empresas, por um instrumento mais efetivo e harmônico.

O regime de tributação do ICMS apresenta-se como ponto principal das mais variadas propostas de reforma tributária, que segundo Baratto (2005 apud Maciel, 2009) têm como objetivo comum a recuperação dos princípios que nortearam a instituição do ICM em 1965, ou seja, os ideais da tributação plurifásica, não cumulativa e sobre valor agregado. Essas características ideais têm sofrido vários ataques tais como: a concessão de isenções via crédito presumido, a utilização do mecanismo de substituição tributária, o regime simplificado de tributação – Simples –, o regime especial da Zona Franca de Manaus e a contínua postergação no reconhecimento de créditos – crescentes após a aprovação da lei Kandir em 1996 – devido às dificuldades financeiras dos Estados (MACIEL, 2009).

Observa-se que nas diversas propostas que advogam a reformulação do ICMS há uma clara intenção de limitação da autonomia dos estados na gestão de seu principal tributo, transformando-se então no ponto crucial do impasse. Isto viria de encontro a descentralização

política consagrada pela Constituição de 1988 proporcionando então uma grande reversão no grande avanço alcançado pelos estados.

### **3.2.2 Dinâmica institucional**

A alteração do regime atual deve se sobrepor a diversas barreiras em função da dinâmica institucional, pois a proposta de adoção do regime de tributação no destino esbarra nos regimes especiais atualmente existentes, como o Simples, a substituição tributária e a Zona Franca de Manaus, que por possuírem características peculiares – com diferentes beneficiários na esfera privada e benefícios na pública – impõem uma solução alternativa de reforma mitigada, com menos apelo técnico para convencimento e formação de consenso político. Outro aspecto é forma adotada para a concessão de benefícios, que na maioria dos casos são determinadas autocraticamente pelo Poder Executivo Estadual – sem a aprovação do Legislativo –, facilitando a combinação de interesses entre o segmento político que detém o poder local e o segmento empresarial.

A dificuldade no cancelamento imediato dos benefícios fiscais já concedidos que se materialize através de Barreiras jurídicas, políticas, econômicas, sociais e até morais faz com que as propostas de reforma tributária tendem a reconhecer os incentivos já concedidos como legais, validando suas vigências por vários anos. A possibilidade de ocorrência dessa validação provoca o estímulo a concessão de derradeiros incentivos, retroalimentando sua trajetória.

Para os estados brasileiros apresenta-se um evidente embate normativo, a medida que a concessão de incentivos pode ser vista como desperdício de recursos, ela também representa uma alternativa de política de desenvolvimento regional, ainda que disponível principalmente para alguns estados localizados nos limites da zona poligonal mais desenvolvida do território brasileiro.

A hipótese muitas vezes formulada de que os estados bloqueiam a reforma porque querem continuar com a guerra fiscal não encontra respaldo, pois são poucos que se beneficiam com tal fenômeno. Além do mais a sua complexidade e dinamicidade pode ocasionar o surgimento de outras variáveis causais que alteram constantemente o quadro de “vencedores” nessa “guerra”(MACIEL. 2009).

O conjunto de aspectos institucionais que deram causa e que favorecem a continuidade da trajetória da guerra fiscal, estimulam o comportamento de busca de rendas (rent seeking)

pelo segmento empresarial que por se apresentar fragmentado dificultam os esforços para implantar uma reforma tributária que promova a sua extinção.

A revitalização de todo o quadro jurídico-institucional será a consequência importante da restrição à concessão de benefícios oriundos da guerra fiscal. A fragilização e contaminação de muitas instituições se deram pela enorme variedade de benefícios concedidos à revelia do Confaz tais como: decisões do STF que são contrariadas, movimentação dos setores em torno da obtenção de privilégios, balcões de negócios, lobbies, escritórios de advocacia e de contabilidade, empresas de consultoria que encontram na guerra fiscal o apoio para os seus negócios, os cursos de planejamento tributário, a multiplicação das fraudes e das teses elisivas, a inflação do contencioso administrativo, a extensão do tempo de julgamento dos processos (administrativos ou judiciais), a impossibilidade de consolidar regras, o espaço deixado ao arbítrio dos agentes públicos, a transferência de competências legislativas para o Poder Executivo (que passa a legislar, por exemplo, por meio de regimes especiais e decretos que contrariam leis), a corrupção e a fragilização da burocracia do Estado e do Judiciário (MACIEL, 2009).

### **3.2.3 Incentivos fiscais – conceitos e aspectos problemáticos**

Para Valadão (2012) o benefício fiscal deve ser oriundo de lei ou norma específica e provoca a redução ou a eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário.

Características do benefício fiscal:

- Tem que implicar em renúncia de caráter não geral;
- Acessível somente a contribuintes que atendam aos critérios estabelecidos;
- Critérios tem que ser vinculados a contraprestações pelo usufruto do benefício.

Quanto ao enunciado do artigo 14 da LRF:

[...] concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

A impossibilidade de coleta de informações necessárias e suficientes impede que sejam implantadas as medidas de compensações citadas no Inciso II, devido à dificuldade de mensuração tanto do montante de renúncias e também quanto às suas compensações.

### 3.2.4 Hipóteses de renúncia de receita

Para um melhor entendimento sobre as hipóteses de renúncia de receita, Valadão (2012) faz a seguinte classificação:

- Incentivos fiscais sobre a despesa - subvenções, crédito presumido e subsídios;
- Incentivos fiscais sobre a receita - isenção, diferimento, remissão e anistia.

#### 3.2.4.1 Incentivos fiscais sobre a despesa

- Subvenção

São auxílios pecuniários concedidos pelo Estado, nos termos da legislação específica, em favor de instituições que prestam serviços ou realizam obras de interesse público. Caracterizam-se como subvenções de custeio quando visam incentivar atividade que, em condições normais, não seria empreendida. São subvenções de investimento aquelas que consistem em um aporte de capital, ou seja, autêntica transferência de recurso público para os entes privados, desde que estejam de acordo com os objetivos específicos determinados pelo estado concessionário.

- Crédito presumido

O crédito presumido deve ser concedido por um ato do Executivo (lei, decreto, outros) e tem o condão reduzir o ICMS a ser pago pela empresa apresentando-se com grande aplicação pelas administrações tributárias estaduais. Por ter caráter subjetivo sua concessão se dá mediante solicitação do contribuinte, tendo o estado a prerrogativa de autorizar ou não a modalidade requerida. A LRF preconiza o cumprimento de duas medidas: (1) estudo de impacto, e (2) adoção de compensações dos tributos em função de qualquer medida redutora da arrecadação. Acontece que dificilmente as equipes econômicas estaduais

dispõe de estudos consistentes que permitem a mensuração das medidas compensatórias para efeito de recomposição do ICMS afetado pelo crédito presumido e na maioria das vezes dispõe apenas dados precariamente organizadas (VALADÃO, 2012)

- Subsídios governamentais

O subsídio caracteriza-se pela transferência de recursos do governo para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as suas atividades operacionais e apresentam também a finalidade de estimular a produtividade de indústrias instaladas no país. São utilizados para corrigir distorções no mercado ou reduzir desigualdades sociais regionais, pois têm efeito equalizador de preços. Em países em desenvolvimento os subsídios agem de forma corrigir distorções no mercado ou reduzir desigualdades sociais regionais. Observa-se que o limite entre subvenção e subsídio é muito estreito, na medida em que trata da concessão de dinheiro feita pelo governo às empresas para lhes aumentar a renda ou abaixar os preços ou para estimular as exportações do país (VALADÃO, 2012).

Trata-se de subvenção econômica quando a alocação é destinada à cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, bem como as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda. São exemplos subvenções econômicas: os pagamentos feitos pelo governo aos agentes compradores de gêneros alimentícios de produtores rurais e o pagamento complementar feito pela prefeitura às empresas de ônibus em função do preço reduzido das passagens dos estudantes. A subvenção social é a “suplementação dos recursos de origem privada aplicados na prestação de serviços de assistência social ou cultural sem finalidade lucrativa” (STN, 2011 apud VALADÃO, 2012 p.134).

#### 3.2.4.2 Incentivos fiscais sobre a receita

- Isenções

As consequências fiscais de uma lei incentivadora é quem vai definir se a isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo pelo instituto da exclusão do crédito tributário – art. 175, I, do Código Tributário Nacional (CTN) ou modalidade de não incidência.

- Diferimento

Mesmo não constando explicitamente no rol dos benefícios os efeitos do diferimento são confundidos comumente com incentivos fiscais e se constitui um dos instrumentos mais utilizados em matéria de incentivos fiscais. Embora o diferimento não possua definição

expressa no nosso ordenamento jurídico, há um enquadramento por parte da doutrina, como subespécie de isenção, enquadrando-o entre as condições previstas no art. 178 do CTN (VALADÃO, 2012).

- Anistia e remissão

A anistia é a que mais se aproxima das características próprias dos incentivos fiscais, tendo em vista constituírem-se “fato de princípio”<sup>5</sup>, ainda que não se desobrigue do atendimento aos requisitos previstos no art. 180 e no art. 150 do CTN. Por outro lado a remissão é simples ato de liberalidade do legislador, que desobriga o contribuinte do cumprimento da obrigação nos termos do art. 172 do CTN.

É interessante frisar, que anteriormente à Constituição de 1988 nunca houve o efetivo interesse em contabilizar os custos que tais benefícios fiscais determinavam para as finanças públicas, apesar de ser largamente utilizado pelos entes federativos nas diversas áreas de atividades. A inexistência de normas que fixem conceitos, padrões, classificações que efetivamente atendam às inúmeras modalidades de benefícios existentes, causa dificuldade no enquadramento em suas diversas formas de representação, ou seja, tributária, financeira ou creditícia (VALADÃO, 2012).

### 3.2.5 Aspectos históricos da guerra fiscal

A utilização de isenções e subsídios de vários tipos, mas principalmente de caráter tributário, é prática comum e quase permanente dos governos estaduais brasileiros desde pelo menos os anos sessenta. O que conhecemos hoje como “guerra fiscal” passou no final dos anos sessenta e inicio dos anos setenta por um período de disputa, mas perdeu evidência até o final da década de oitenta. Nos primórdios dos anos noventa houve um tímido retorno que veio a explodir partir de 1993 / 94 tornando-se então uma grande polêmica nacional. Não podemos negar que esse movimento já se observava desde os anos 50, pois os programas de desenvolvimento regional/local capitaneado por estados sempre estiveram em operação, inclusive com a utilização de incentivos tributários, mas a “guerra fiscal” propriamente dita trata-se então do acirramento do caráter competitivo destas políticas. Para a análise do nosso trabalho torna-se importante destacar a guerra fiscal no contexto das políticas regionais de desenvolvimento.

Prado (1999) destaca pelo menos três importantes dimensões analíticas. A primeira, mais evidente e talvez principal, é a da disputa no contexto federativo que tem apresentado

---

<sup>5</sup> O “fato de princípio” - ocorre quando determinação estatal, sem relação direta com o contrato administrativo, o atinge de forma indireta, tornando sua execução demasiadamente onerosa ou impossível.

como condição básica de viabilidade a conjugação de um determinado arranjo legal da tributação do IVA (imposto sobre valor adicionado) e a progressiva fragilização da capacidade de regulação (tomada num sentido amplo) das relações federativas por parte do governo central.

A segunda dimensão seria dada pela guerra fiscal como uma forma peculiar de políticas de desenvolvimento industrial regional, e envolve, portanto, outro plano de interação, aquele entre governos e o processo privado de alocação espacial do investimento. Valadão (2012) apresenta a questão de escala como severa restrição à mobilidade do capital físico, ou seja, o deslocamento/instalação de ativos em uma parte do território nacional. Como exemplo ilustrativo cita a decisão de um frigorífico quanto à dimensão de sua estrutura de abate, que darão preferência a uma única instalação de grande porte, sofisticada, com diferenciação de cortes, inclusive para exportação a se instalar em dois ou três municípios optando por uma capacidade inferior de abate. Os empresários farão cálculos envolvendo o mercado consumidor e a distância dos plantéis, apesar do incentivo fiscal exercer uma influência locacional suficientemente, mas, nesse caso específico não tão forte para compensar e subjugar a relevância de outras variáveis mercadológicas e econômicas.

No caso da existência de uma quantidade de pequenos empreendimentos espalhando-se por municípios médios e grandes com capacidade de suprir a mesma demanda com escala de produção concentrada em poucos lugares, os incentivos podem ter um efeito concentrador quando se opta por apoio aos capitais de vulto, o que equivale a dizer que em nada contribuem para reduzir desigualdades regionais. Ainda segundo Valadão, (2011) percebe-se que os incentivos fiscais têm um efeito marginal para grandes investimentos, uma vez que outras variáveis têm maior peso na decisão locacional.

A mudança de uma unidade industrial requer uma grande qualificação de mão de obra local que a maioria das vezes não é encontrada na maioria dos municípios brasileiros pois os habitantes de municípios interioranos são servidores públicos, feirantes, ambulantes, autônomos vivendo de trabalhos esporádicos. Esta deficiência ocasionará custos adicionais no deslocamento de mão de obra qualificada e aliado a isso a debilidade na rede de serviço privado, a assistência técnica incompleta e serviços públicos deficitários impedem ou dificultam uma mudança de unidade industrial. Já no caso das atividades cujo volume de capital é menor e se vinculam mais fortemente às tradições locais, os incentivos funcionariam como um provável alavancador setorial.

A terceira dimensão é dada pelas consequências fiscais dos subsídios utilizados na guerra fiscal, que é muito importante para a questão dos possíveis impactos negativos dos

incentivos sobre as finanças estaduais. Um fator a ser destacado é o caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político-institucional que regula as relações federativas, o qual vem se revelando incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre os diversos interesses regionais/lokais de forma a evitar efeitos econômicos e sociais perversos que o fenômeno guerra fiscal pode ocasionar .

A sistemática de tributação estabelecida no comércio interestadual entre os estados constitui-se como o principal fator para a viabilidade e sustentação da guerra, pois o modelo brasileiro, virtualmente inalterado nas suas bases desde os anos sessenta, tem duas características que são essenciais para o problema aqui analisado.

Em primeiro lugar a manutenção da competência nos governos estaduais do ICMS, principal imposto sobre valor adicionado, fugindo assim de um padrão mundial que é manter o controle deste tipo de imposto no âmbito do governo federal ou, no mínimo, por competência partilhada, que garante ao poder central algum nível de influência reguladora.

O Senado Federal até 1988 impunha algum limites ao exercício da competência estadual pois havia um teto e exigência de uniformidade para as alíquotas, mas a reforma constitucional de 1988 ampliou a autonomia dos Estados para fixar, por leis próprias, as alíquotas do ICMS incidentes sobre as operações internas e também retirou o poder, anteriormente existente, de a União conceder isenções e abatimentos do imposto estadual, à revelia dos estados. Outro fator fundamental foi a ampliação da base do imposto - com a extinção dos ditos “impostos únicos” e a extensão aos serviços - levou a que os estados ocupassem papel importante na formulação da política tributária nacional, uma vez que o ICMS passou a ser o mais amplo dos tributos incidentes sobre a produção e o consumo doméstico brasileiro que ocasionou então o acirramento da competição tributária.

A segunda característica a ser abordada é a opção da reforma tributária de 1967 pela adoção do princípio da origem na formatação do IVA brasileiro. Tal procedimento marcou ponto relevante ao fazer do ICM, desde sua origem, um típico imposto sobre a produção, aspecto este completado pela não isenção para os bens de capital. Então cada estado tem sua arrecadação definida pela parcela da produção realizada no seu território, e, portanto, independente do efetivo pagamento do imposto pelos seus habitantes.

Segundo Valadão (2012) o constituinte de 1988, ao optar por manter a tributação mista do ICMS (parte origem e parte destino) com alíquotas interestaduais elevadas, possibilitou assim a prática de atração de investimentos por meio de incentivos e benefícios fiscais sem o acordo dos demais Estados. Com o intuito de aproximar as Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, afastadas dos grandes centros produtores e consumidores (concentrados nas

Regiões Sul e Sudeste, exclusive o Estado do Espírito Santo), instituíram-se os fundos de cunho social (Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM)) e as superintendências de desenvolvimento regional (a exemplificar, Sudam e Sudene). Estes ações visam o cumprimento do que preceituam os objetivos estampados nos incisos II e III, última parte, do art. 3º da Constituição Federal, ou seja, a garantia do desenvolvimento nacional e redução das desigualdades sociais e regionais.

A conexão direta entre o princípio adotado e a guerra fiscal decorre de que ele é a condição essencial que permite ao governo local negociar com cada empresa as condições e eventualmente a própria obrigatoriedade do recolhimento do imposto. Sendo assim, devido ao estímulo macroeconômico gerado, torna-se interessante para um estado qualquer atrair empreendimentos de outras regiões, abrindo mão de sua arrecadação, através da devolução do imposto, mesmo que o mercado consumidor da empresa esteja situado em outras localidades (PRADO, 1999).

Há vozes discordantes quanto à manutenção de incentivos fiscais no arsenal dos governos para ajudar regiões mais pobres , segundo Vasco Guimarães apud Valadão(2012), os incentivos fiscais não são um instrumento eficiente para desenvolver as regiões mais pobres do país , sendo mais eficazes os fundos regionais de desenvolvimento, nos moldes dos que existem na União Europeia, desde que sejam usados no financiamento de infraestrutura nos estados, evitando o repasse direto para empresas, como os fundos constitucionais regionais (FNE, FNO e FCO).

A possibilidade da utilização da competência estadual sobre o imposto como instrumento de políticas de desenvolvimento regional estava já originalmente inscrita na modelagem adotada para o IVA leva-nos ao segundo aspecto que destacaremos a seguir que se referem aos dispositivos criados exatamente para inibir ou coibir esta possibilidade.

### **3.2.6 Dispositivos inibidores da guerra fiscal**

Devido a limitação imposta a intervenção por parte do governo federal nos surtos de guerra fiscal, ocorridos nas três últimas décadas, em virtude da atribuição de competência do ICMS pertencer às unidades federativas qualquer restrição no plano normativo teria que passar necessariamente pelo Congresso. A Emenda Constitucional nº.1, de 17/10/69, no Regime Militar, no seu art. 23 estabelece que a concessão de incentivos do imposto estadual deve ser subordinada à celebração de convênios entre os estados. Então no período 1966-1969 com a finalidade de estabelecer sistemas harmonizados de incentivos fiscais entre os estados

membros, houve uma proliferação no país de diversos convênios regionais, os quais tiveram o efeito de forçar a reação de outros estados com medidas semelhantes.

O Governo Federal segundo Prado (1999), a partir de 1970, para evitar os processos competitivos de concessão de subsídios passa a coordenar reuniões de todos os secretários de fazenda estaduais para tentar evitar os processos competitivos de concessão de subsídios. A legislação restritiva é reafirmada, posteriormente, na Lei Complementar no. 24/75, que explicita o princípio de que todo tipo de isenção deve resultar de decisão formalizada em convênios celebrados pelos estados (art. 1º.), em reunião com a participação da maioria dos estados ((art. 2º. par. 1º.) e por decisão unânime dos estados representados (art. 2º. par. 2º.), sujeitando-se os ausentes ao disposto no convênio. Esta lei cria o CONFAZ – Conselho de Política Fazendária - composto por aqueles secretários, cuja finalidade principal era regulamentar consensualmente os tratamentos especiais na tributação do então ICM.

Evidentemente fica nítida a intenção de a legislação postular um rígido mecanismo sobre o poder para arbitrar incentivos do ICM que foram transferidos aos estados e cuja prerrogativa teria sido retirada do governo federal, exigindo homogeneidade na abrangência e unanimidade entre os estados.

Apesar da LC 24 estipular diretamente a necessidade de regulamentação por lei ordinária, de todos aqueles atos que se apoiam na concessão direta de facilidades no recolhimento do ICMS, este procedimento nunca foi realizado. A consequência disto é que os preceitos legais existentes sobre o assunto foram sendo gerados de forma fragmentária, por meio de convênios celebrados no âmbito do CONFAZ. Parece haver bastante espaço para interpretações diversas no que se refere ao que é exatamente um benefício fiscal, assim como sobre que tipo de política configura um benefício claramente vetado pelas normas. Observou-se também que em meados dos anos 80 o CONFAZ exerceu algum controle sobre as políticas autônomas de incentivos dos governos estaduais devido mais à presença forte do Ministério da Fazenda do que por sua atuação institucional. Uma certa fragilização do CONFAZ chegou com a Nova República devido ao fato dos governos estaduais ampliarem significativamente o uso de benefícios sem a devida consideração das restrições legais existentes.

Prado (1999) argumenta que, numa situação em que o governo central de um país com altas disparidades regionais chegue a abandonar qualquer preocupação por políticas integradas de desenvolvimento regional, fica politicamente legitimada a pretensão de governos estaduais, principalmente daqueles relativamente mais atrasados economicamente, em operar políticas que assumam este formato.

### 3.2.7 Incentivos fiscais e concorrência

Há alguns defensores da concessão de incentivos fiscais que afirmam que a proliferação destes tende a aumentar a concorrência, uma vez que ela se caracteriza o livre jogo da oferta e da procura sem que haja intervencionismo do Estado. Então parece um pouco paradoxal a justificativa dos formuladores de política de que há verá aumento da concorrência diante da ação pública baixando os valores de tributos a recolher. Como o ICMS se caracteriza por possuir diferentes nomenclaturas redutoras que invariavelmente implicam distintos regimes tributários de tal modo que o aumento da concorrência é apenas um dos desfechos possíveis. O que acontece segundo Valadão, (2012) é que há uma elevação do market share por parte das empresas beneficiárias, em função dos incentivos, e a consequente conversão do tributo em lucro e/ou aumento do portfólio de ativos. Em mercados dominados por monopólios ou concorrência monopolística em que haja indícios de prática de preços artificialmente abusivos há certa propensão dos benefícios operarem em sentido positivo, pois incentivos temporários induziriam novos ofertantes, o que poderia aumentar o bem-estar social, mas devemos salientar estamos tratando de uma simplificação de raciocínio.

As justificativas de que incentivos sempre aumentam a concorrência são apenas uma parte do resultado e naturalmente há a premissa da indústria nascente, as conjunturas econômicas desfavoráveis o esforço em superar ciclos de estagnação. O que pode efetivamente ocorrer é que os incentivos podem levar à concentração de uma empresa ou setor e desta forma considerar um tributo neutro num país com carga tributária de cerca de 40% do PIB é necessariamente uma utopia.

[...] a concessão de incentivos fiscais, assim como qualquer outro aspecto do sistema tributário nacional, influi na formação de preços no mercado, matéria umbilicalmente ligada à defesa da concorrência (CADE, 2000, p. 1).

Essa conclusão decorre da observação de que qualquer incentivo fiscal [...] poderia trazer grandes vantagens para empresas que [...] são escolhidas politicamente. De fato, analisando-se tabelas de custos de empresas hipotéticas percebe-se um expressivo aumento do lucro unitário dessas empresas na existência de incentivos fiscais (CADE, 2000, p. 5). O trecho citado faz parte da Resposta à Consulta (0038/99 de 2000) feita pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais (PNBE) ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade) para que este examinasse a possível deterioração do mercado decorrente de intervenção estatal limitadora da livre concorrência.

Assim, dado que a eficiente alocação de recursos na economia é uma das principais preocupações do direito da concorrência, fica clara a configuração da competência do CADE para conhecer da Consulta em tela. Isso porque [...], a guerra fiscal pode levar a situações de alocação ineficiente de recursos na economia e a condições que permitam a uma empresa deter domínio do mercado. A consulta enfatiza que, entre outras formas de incentivos fiscais, a desoneração do ICMS, dependendo da forma como é aplicada, exerce “efeitos deletérios à concorrência” (CADE, 2000, p. 2).

### 3.2.8 Limites da guerra fiscal

O ponto fundamentalmente frágil desta construção, segundo Prado (1999) é que todas as suposições necessárias para garantir a eficiência dos processos decisórios alocativo de recursos fiscais podem ser consideradas de certa forma heroicas e irreais, pois decorrem basicamente de três fatores elencados abaixo:

- 1) Os governos estaduais não conhecem o perfil das preferências alocativas das empresas e dessa forma a estratégia privada na guerra fiscal trata de construir a imagem do “empate” entre locações alternativas, de forma a remeter para a competição entre incentivos o papel decisório final.
- 2) É irreal a suposição de que a decisão de abandonar a disputa seja tomada na medida em que a avaliação de relação benefício custo estritamente econômica resulte desfavorável, pois os aspectos políticos advindos na atração de grandes plantas industriais muitas vezes superam os parâmetros da função de bem-estar que são considerados muito amplos e genéricos.
- 3) A inexistência de qualquer instância superior de arbitragem e o caráter competitivo, conjugado com os dois elementos anteriores, leva necessariamente, ao resultado final que é a maximização do benefício, produto de uma postura racional mais eficiente por parte dos agentes e de uma dinâmica interativa. Essa maximização do benefício se consegue pela sucessiva exclusão de estados participantes à medida que a aposta supera o que sua “avaliação ampliada de custo benefício” e/ou sua restrição orçamentária permite.

O resultado final deste processo pode ser a situação em que o benefício líquido para economia local seja positivo, mas é alta a probabilidade de que estes investimentos estejam sendo alocados a um custo fiscal máximo, sem que o dispêndio adicional corresponda a

qualquer ganho adicional para o país. Prado (1999) ressalta que o potencial da guerra fiscal para alavancagem de nova inversão depende crucialmente da natureza dos setores econômicos envolvidos e, principalmente, da dimensão relativa das empresas beneficiadas. Ao se direcionar a política estadual para a atração de grandes conglomerados nacionais e internacionais, há a possibilidade de ocorrer uma limitação das políticas, quanto ao seu alcance, que ficará sujeito estritamente à localização espacial de montantes previamente dados de inversão.

### **3.2.9 Tipologia de instrumentos de intervenção**

Segundo Prado (1999) a geração de incentivos diferenciais que ampliem os fluxos de investimento para uma unidade da federação pode ser lograda pela ação dirigida aos seguintes fatores:

#### Aspectos sistêmicos

1. Processos de desregulamentação e privatização que reduzam custos de transação, insumos e serviços e restrições de acesso a mercados.
2. Instituições públicas dedicadas ao desenvolvimento regional, pesquisa aplicada, centros de apoio à atividade privada.
3. Inversão em infraestrutura econômica e social.

#### Benefícios seletivos

1. Vantagens locacionais específicas para uma empresa: melhoramentos localizados de infraestrutura, garantia de suprimento de matérias primas e insumos, terrenos, instalações portuárias, etc.
2. Redução ou diferimento da carga tributária por empresa, com ou sem subsídio crédito implícito.
3. Concessão de crédito subsidiado.
4. Participação acionária.

Segundo Prado (1999) do ponto de vista do processo recente, o relevante é avaliar as potencialidades existentes no uso dos instrumentos específicos. A potência destes instrumentos depende, basicamente, dos seguintes fatores:

- 1) Condições orçamentárias para realocar receita própria no sentido dos gastos com benefícios. Não deve ser considerada somente a dimensão dos

orçamentos estaduais, mas também a situação vigente nas suas contas fiscais.

Estados com elevada participação no gasto e receitas públicas nacionais pode ter conjunturalmente uma restrita autonomia para operar incentivos, devido a uma situação de forte desequilíbrio fiscal e elevado endividamento.

- 2) Existência de e capacidade de controle do Governo Subnacional sobre órgãos e empresas públicas nos serviços de infraestrutura e insumos básicos. Caso o estado possua controle de portos, órgãos de construção rodoviária e empresas estaduais de energia elétrica pode se configurar como fator particularmente importante .
- 3) Disponibilidade direta de fontes de financiamento – A existência de um setor financeiro público próprio ou acesso a fontes federais e internacionais de crédito funcionam também como vantagem competitiva.
- 4) Competência tributária sobre impostos indiretos relevantes.

Prado (1999) diante dos aspectos elencados acima destaca que há uma redução predominante ao poder de gasto atual dos governos subnacionais, seja via orçamento central, seja via autarquias e empresas estaduais. Este fato acontece devido à capacidade de alavancagem financeira, embora de forma mediada, está também associada ao poder de gasto. Isto levaria à conclusão de que, quanto maior o poder de gasto estadual, sujeito à restrição de relativo ordenamento financeiro, e quanto maior sua disponibilidade e controle sobre geradores de infraestrutura, maior seu poder de indução ao investimento.

### **3.2.10 Diretrizes para anulação das práticas de guerra fiscal**

Prado (1999) propõe três alternativas básicas para a anulação das práticas de guerra fiscal, que vem sendo discutidas no período recente, tais como:

- 1) Estabelecer uma restrição de ordem legal abrangente, se possível a nível constitucional, que vete os mecanismos principais utilizados, ou pelo menos aqueles vistos como mais nocivos;
- 2) Ampliar o arranjo institucional do CONFAZ de forma a torná-lo um fórum de fiscalização e controle efetivo;
- 3) Buscar a restrição através de mecanismos tributários diretos, ou seja, a adoção do princípio do destino.

A avaliação destas alternativas pode ser feita, segundo Prado (1999), pelo uso dos seguintes critérios: i) Eficácia - no sentido de capacidade para neutralizar todos os principais instrumentos utilizados. Sua importância decorre de que a guerra fiscal hoje lança mão de múltiplos instrumentos, não apenas estritamente tributários; ii) Eficiência - no sentido de envolver procedimentos legais e institucionais de rápida tramitação, que respondam com agilidade às demandas; e iii) Viabilidade política - no sentido óbvio de maximizar as possibilidades de que se logre um consenso mínimo no plano político federativo em torno a sua implementação.

Prado (1999) parte da suposição de que não é possível, talvez não seja necessária e provavelmente não seja desejável a anulação sumária das iniciativas que, na sua versão extremada, constituem a guerra fiscal em decorrência dos limites do arranjo federativo vigente. Delfim (2012) afirma também que para acabar com a chamada "guerra fiscal" não basta simplesmente retirar dos Estados a capacidade de conceder incentivos, sob pena de produzirmos tão somente um aumento de carga tributária e reconcentração do desenvolvimento econômico se configurando então num lamentável retrocesso.

Para Prado (1999) a incapacidade do governo central em operar políticas discricionárias não leva a que elas desapareçam e ao contrário, induz a que sejam recriadas em outros níveis de governo, apresentando deficiências e vieses específicos e novos. Os interesses políticos e econômicos que antes buscavam inserção nas políticas nacionais, agora cuidam de criar seus espaços a nível regional, além disso, não houve nem no período autoritário, época em que estas práticas tivessem sido anuladas.

Para Delfim (2012), os abusos devem ser coibidos e devem ser colocados limites bem definidos ao poder de concessão de incentivos bem como deve ser efetuada uma conveniente regulamentação da matéria. Enfatiza também os efeitos positivos através de evidências empíricas suficientes, chegando até a afirmar que os mais ferrenhos críticos dos incentivos estaduais admitem que eles promoveram alguma desconcentração da atividade econômica ao longo do território nacional, se constituindo num processo que deve ser do interesse de todos e merece ter continuidade. A grande questão é como operacionaliza-lo de modo a reduzir os conflitos atuais, retirando-os do judiciário para o campo de um grande acordo político.

### 3.2.11 Guerra fiscal e desenvolvimento

Para que se possa obter uma perspectiva adequada do fenômeno guerra fiscal terá que tomar como ponto de partida a questão geral das políticas de desenvolvimento regional segundo Rezende (2007) . É ingênuo e equivocado atribuir à “guerra fiscal” somente “comportamento não cooperativo”, irresponsabilidade fiscal ou qualquer dos adjetivos frequentemente utilizados apesar de que a Federação brasileira nunca se tenha caracterizado pelo elevado grau de cooperação horizontal . É necessário partir da aceitação de que a busca do desenvolvimento regional é um objetivo legítimo e uma atribuição necessária dos governos estaduais perante seus cidadãos.

Para Valadão(2012) as federações existentes se caracterizam pelas disparidades inter-regionais de maior ou menor monta. Da mesma forma, reduzir essas disparidades para realizar uma maior aproximação entre o padrão de vida e o bem-estar das diversas populações é um objetivo presente na agenda de governo de todas as federações. Vislumbra-se então, nos sistemas federativos, a necessidade de coordenação entre as iniciativas de âmbito nacional, conduzidas pelo governo central, e as iniciativas individuais a que os estados membros têm inquestionável direito, na execução de políticas de desenvolvimento regional.

A forte presença dos governos centrais, no período de 1950 a 1970, as políticas de caráter nacional, conduzidas pelos governos federais, sempre se impuseram e dominaram as políticas individuais. Este procedimento apresenta-se comum na maioria dos países onde as iniciativas de maior porte no sentido do desenvolvimento regional assumiram cunho federal, enquanto as políticas individuais dos estados membros assumiam papel secundário, complementar.

O Brasil não foi exceção e a partir das iniciativas pioneiras de criação das entidades de desenvolvimento regional, principalmente a Sudene, o governo federal tratou de ocupar plenamente o espaço das políticas de desenvolvimento regional, notadamente durante o regime militar. Ocorreu então um procedimento acentuado de intervenção federal com o uso intenso das empresas estatais e também a remodelação das políticas de desenvolvimento sob uma ótica mais ampla de abordagem setorial por meio de fundos e programas articulados a autarquias e entidades descentralizadas de gestão. Segundo Valadão (2012), a partir da chamada “década perdida” dos anos 1980, a intervenção estatal federal nas políticas de desenvolvimento foram sendo reduzidas progressivamente, culminando com a privatização das empresas estatais que eliminou um dos importantes instrumentos de atuação federal na distribuição regional do investimento. Tal estratégia provocou um franco declínio nas

entidades regionais de desenvolvimento e mesmo em decadência, que foram transformadas em moeda de troca política, sendo entregues a grupos políticos pouco interessados em sua atribuição principal, a de instrumentos de desenvolvimento. Em decorrência disso ocorreram denúncias de corrupção que contribuíram em muito para reduzir o apoio da opinião pública a qualquer esforço do governo federal para reativar as políticas de desenvolvimento regional, chegando-se até a extinção propriamente dita.

O progressivo abandono de qualquer política mais ativa de intervenção, tanto no âmbito das políticas industriais como no de desenvolvimento regional, ocorridas nas gestões de Fernando Henrique Cardoso, em relação ao papel do Estado na promoção do desenvolvimento configurou-se como a questão decisiva. A ênfase na preservação dos mecanismos do livre mercado, combinada às pressões derivadas da necessidade do ajuste fiscal, levou à virtual retirada do governo federal do campo das políticas ativas de desenvolvimento (VALADÃO, 2012).

A interrupção do processo de desconcentração industrial que se iniciara nos anos 1970, em grande medida como resultado das próprias políticas federais quando por volta de 1985, a participação relativa das regiões na distribuição da produção industrial estabiliza-se, e a partir dos anos 1990 começam a surgir indícios de reconcentração industrial, ainda que setorialmente seletiva, nos estados mais avançados do Sul-Sudeste.

Assim, em todos os estados localizados fora do centro mais dinâmico do país, observa-se a necessidade premente de tomar nas próprias mãos as políticas de desenvolvimento de suas regiões e foram induzidos a uma postura mais agressiva nas iniciativas de desenvolvimento próprio regional, no sentido de preencher o espaço vazio deixado pela omissão federal. Nesse contexto, foi inevitável que os governos estaduais, percebendo-se abandonados pela ausência de políticas federais, aprofundassem seus programas de desenvolvimento. Para Lopreato (2007) à medida que os estados tomaram medidas para tentar resolver isoladamente problemas do tipo perda relativa na distribuição de recursos tributários e esvaziamento econômico através da busca de novos investimentos externos e internos, ocorreu um acirramento da disputa entre os estados, dando traços fortes à crise da federação brasileira.

Lopreato (2007) afirma que as causas que levaram à guerra fiscal estão relacionadas à falta de políticas de desenvolvimento regional e investimento, à falta de um fórum adequado para mediação de conflitos que tiveram seus efeitos potencializados devido ao estado precário das finanças estaduais.

O avanço e o fortalecimento dos governos estaduais, proporcionado pela volta da democracia, no tocante à descentralização de encargos ocasionou a retirada da capacidade de gasto e poder de atuação da esfera federal. A consequência imediata foi a elevação dos governos estaduais a condição de interlocutores decisivos de qualquer projeto de retomada do crescimento bem como ocasionou uma maior responsabilidade pelos gastos públicos. Em razão desta perda de poder a União passou para a condição de não mais determinar o ritmo dos investimentos estaduais através das transferências negociadas e do peso das estatais. Segundo Lopreato (2007) este fenômeno aliado ao enfraquecimento dos estados tende a debilitar a federação e esvaziamento do poder de articulação de investimentos. Urge então a necessidade de redesenhar o projeto de desenvolvimento de forma a trazer à pauta de discussões a discussão do pacto federativo e das formas de cooperação entre as esferas de governo.

Lopreato (2007) foi bastante incisivo ao afirmar que:

“esse debate não tem espaço se a agenda continuar centrada na ideia do ajuste fiscal e estabilização. E preciso canalizar esforços no sentido de buscar alguma forma de coalizão em favor da discussão do pacto federativo, que seja capaz de conter o antagonismo atual e de ampliar a cooperação em favor de mudanças da agenda fiscal, devolvendo aos estados o espaço para investir” (Lopreato (2007) p.35).

A agenda fiscal precisa ser retomada com incorporação de novos temas, pois ocorreu certo esquecimento devido ao país ter priorizado nos últimos tempos o movimento da dívida pública e a estabilidade. Questiona-se também sobre a hipótese de que a ampliação da política de corte dos gastos públicos tenha o poder de manter a sustentabilidade das contas públicas e destravar as condições de crescimento. A situação desgastada que se encontra o quadro federativo e o sistema tributário que funciona de forma precária apontam para a necessidade de revisão do pacto federativo e a implementação da reforma tributária. Para isso configura-se como necessária a discussão dos seguintes temas: o valor e a composição da carga tributária; a distribuição da receita tributária e a redução do diferencial de gasto per capita entre as unidades da federação; o sistema de transferências constitucionais; a construção de um arranjo tributário favorável à competitividade industrial e à melhoria da distribuição pessoal de renda (LOPREATO, 2007).

As forças de gasto dos governos subnacionais precisam ser revitalizadas com a utilização de investimentos em infraestrutura que podem ser viabilizados com a concessão de acessos a novos créditos e o fortalecimento de formas de cooperação entre as esferas de governo e que podem ser operacionalizadas também com a revisão das restrições impostas

pela LRF com o intuito de proporcionar a viabilização em áreas fundamentais ao crescimento, sem que necessariamente sejam abandonadas (LOPREATO, 2007)..

Diante das incertezas e dificuldades de levar adiante uma reforma tributária por falta de consenso houve uma opção pelo imobilismo e por trilhar por atalhos que visassem o crescimento da arrecadação através de intervenções pontuais que atendiam a áreas específicas e particulares, mas por outro lado alimentam o crescimento do emaranhado do sistema tributário. Tais intervenções não têm como linha mestra nenhuma proposta de reforma consistente no longo prazo, não contemplam os vários interesses envolvidos na disputa e também não tem como responder às várias demandas que recaem sobre as contas públicas.

Para Lopreato (2007) uma reforma tributária abrangente implantada por etapas configura-se como parte crucial da estratégia de revisão política fiscal, que está a necessitar da resolução de uma série de questões que se constitui um verdadeiro imbróglio. Torna-se necessário um ataque simultâneo a vários pontos e a reforma tributária ocupa posição central em virtude de ser a base sobre a qual repousa a política fiscal.

Há a necessidade de definição de políticas nacionais de desenvolvimento para corrigir distorção do atual sistema, pois a utilização pelos estados dos instrumentos de guerra fiscal para promoção do desenvolvimento regional representa um argumento sem consistência. Essas políticas vão precisar de instrumentos, como incentivos tributários de impostos de competência federal e de políticas de crédito. É importante frisar que, ao contrário do que é usualmente postulado, a guerra fiscal não resulta numa severa e imediata degradação da situação fiscal de cada governo subnacional que a pratica.

Prado (1999) afirma que a guerra fiscal não tende a "morrer por si mesma", e exige, portanto, alguma ação política para controlá-la. Não há nenhuma sugestão de legitimidade das práticas atuais até porque o custo total incidente sobre o conjunto da sociedade é absurdamente elevado, mas caso não haja nenhum controle por parte do poder público sobre um processo dominado, em última instância, pelo setor privado, pode levar à expansão exagerada de benefícios que ignorem os critérios racionais. Podemos citar o exemplo da adoção do princípio do destino que é um ponto de grande atrito em relação ao ICMS, constituindo-se o que em economia se chama trade-off, ou seja, a tributação na origem ou no destino. Para Lopreato(2007) a cobrança do ICMS nas operações interestaduais privilegiando as atividades localizadas nos estados de origem acirrou o conflito federativo. Partindo dessa premissa Valadão (2012) sustenta que a tributação no destino pode resolver satisfatoriamente esta questão, mas levanta a dúvida é saber se os estados produtores ao abdicarem da tributação, caso ela seja pura no destino, se preocuparão em exercer a

vigilância necessária para evitar a sonegação e também se os estados destinatários estarão preparados para evitar a evasão fiscal.

Segundo Prado (1999) o ponto essencial é que são restritas as possibilidades de sucesso de qualquer processo de controle que não alimente, de alguma forma, a cooperação e a adesão de uma parcela significativa dos governos estaduais. Dá-se como certa a resistência por parte dos governos estaduais a qualquer tentativa de controle diante da possibilidade de perder graus de liberdade neste tipo de políticas em face da ausência de um arranjo melhor. Citemos como exemplo a tentativa de reescrever a LC n 24/75 e criar uma inofensiva Comissão de Ética no CONFAZ.

É evidente que o Estado brasileiro saiu de uma posição extrema de centralização decisória, que historicamente coincidiu com o período do autoritarismo para um processo crescente de descentralização política e fiscal. Acontece que houve um descompasso com a construção de um arranjo constitucional que tivesse a capacidade de regulação, pois a descentralização avançou mis rapidamente. A guerra fiscal surge, claramente, como uma manifestação deste descompasso tendo como ponto crucial a impossibilidade, se é que é desejável, de reconstrução dos velhos mecanismos de regulação.

A discussão de um reforma tributária nos moldes atuais vai envolver diversas questões referentes que não se refere apenas a redução de alíquotas interestaduais e de importação que vão de encontro ao fenômeno da guerra fiscal. Devem fazer parte também questões pertinentes à tributação do consumo, às decisões de royalties , FPE, dívida pública, fundos de desenvolvimento e equalização de receitas, comércio eletrônico, quórum fiscal. Portanto segundo Valadão, 2011et al (2011) a questão está cada vez mais difícil de resolução fatiada, como quer o governo da presidenta Dilma Roussef, e algumas trincheiras da guerra estão sendo escavadas no Legislativo e no Judiciário.

### **3.3 Estado de Sergipe e a guerra fiscal**

Nesse ambiente de disputas, a economia sergipana não fugiu à regra e no início dos anos 1990, o Governo do Estado criou o Programa Sergipano de Desenvolvimento Industrial (PSDI), instituído pela Lei nº 3.140, de 23 de Dezembro de 1991, e regulamentado pelo Decreto nº 22.230, de 30 de Setembro de 2003, e alterações, constituindo-se assim como o principal instrumento de promoção socioeconômica do estado. Criou o Fundo de Apoio à Industrialização (FAI), com o propósito de incentivar e estimular o desenvolvimento socioeconômico estadual, mediante a concessão de apoio financeiro, creditício, locacional e

fiscal a empreendimentos da iniciativa privada, visando, sobretudo, elevar o nível de emprego e renda do Estado.

### **3.3.1 PSDI – Programa Sergipano de Desenvolvimento Industrial**

O Programa destina-se a empreendimentos industriais novos ou já instalados e em funcionamento, considerados necessários e prioritários para o desenvolvimento do estado, cuja administração ficou a cargo da Secretaria de Estado da Indústria e Comércio (SEIC), atualmente Secretaria de Estado do Desenvolvimento Econômico da Ciência e da Tecnologia (SEDETEC) tendo como órgão consultivo e normativo o Conselho de Desenvolvimento Industrial (CDI).

Para serem contemplados com os incentivos do PSDI os empreendimentos deveriam:

- a) Proporcionar a elevação do nível de emprego e renda do estado;
- b) Contribuir para a descentralização econômica e espacial das atividades produtivas;
- c) Estimular a modernização tecnológica do parque industrial sergipano;
- d) Contribuir para a preservação do meio ambiente;
- e) Manter relações de integração com outros programas de fomento à atividade econômica, considerada de interesse especial para o estado;
- f) Promover o desenvolvimento da tecnologia da informação e fabricação de materiais e equipamentos para infraestrutura de comunicação; e
- g) Contribuir para o desenvolvimento e/ou implantação de pesquisas e/ou empreendimentos de base tecnológica.

Foram diversas as possibilidades abertas pelo PSDI para os empreendimentos que se enquadrasssem nos requisitos exigidos, que iam desde a participação acionária nos novos projetos até a concessão de benefícios para a execução de obras de infraestrutura. Os possíveis beneficiários do PSDI são os empreendimentos industriais, agroindustriais e de pecuária aquícola novos, ou já instalados e em funcionamento; e os empreendimentos e/ou ações ligadas ao setor turístico.

- **Benefícios Concedidos**

Os benefícios concedidos no âmbito do PSDI são:

- a) Apoio Financeiro: participação acionária ou aquisição de debêntures pelo Estado, através da Companhia de Desenvolvimento Industrial e de Recursos Minerais de Sergipe (CODISE), mediante utilização de recursos do Fundo de Apoio à Industrialização (FAI), em empreendimentos industriais novos, agroindustriais, de

- pecuária aquícola novos, no limite de até 30% (trinta por cento) do investimento total, e de turísticos novos, no limite de até 40% do investimento total;
- b) Apoio Creditício: financiamento prestado pelo PSDI, com recursos do FAI, através do Banco do Estado de Sergipe (BANESE), de até 30% (trinta por cento) do investimento fixo, a empreendimentos turísticos novos ou a empresas ligadas ao setor turístico em funcionamento que venham melhorar o receptivo turístico do Estado. Prazo de financiamento de até 10 (dez) anos, incluindo 02 (dois) de carência;
  - c) Apoio locacional: cessão ou venda de terrenos ou galpões industriais ou permuta desses galpões, para implantação de empreendimentos industriais, agroindustriais e turísticos e/ou ações voltadas para o Parque Tecnológico de Sergipe, a preços subsidiados;
  - d) Apoio fiscal: i) diferimento do ICMS nas importações, do exterior, de bens de capital, bem como do diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais pertinentes aos referidos bens de capital novos, feitas por empreendimentos industriais novos, ou por empresas industriais em funcionamento; ii) recolhimento do ICMS devido, dentro do regime especial de tributação (alíquota de 6,2% ou 8%), uma vez que os contribuintes enquadrados no PSDI podem antecipar o pagamento do imposto devido, objeto da carência, solicitando a participação neste regime junto à Secretaria da Fazenda (empreendimentos industriais, agroindustriais e de pecuária aquícola: 8%, entretanto este percentual pode ser reduzido para 6,2% caso a localização dos mesmos seja na região do semiárido ou em municípios localizados nas regiões de fronteira do Estado); iii) diferimento do ICMS nas importações de matérias-primas, insumos, material secundário e de embalagem, utilizados exclusivamente na produção. Ao empreendimento industrial novo que tenha de concorrer com similar de outro Estado, poderá ser concedido o mesmo benefício fiscal de que goze a referida empresa industrial concorrente do outro Estado;
  - e) Apoio de infraestrutura: implantação de sistemas de abastecimento de água, de energia, de gás natural; terraplanagem; sistema viário e de acesso; sistema de comunicação de voz e de dados; aquisição de imóveis; construção; reforma ampliação ou recuperação de galpões industriais e de outras infraestruturas não disponíveis em áreas onde sejam necessárias à viabilização de empreendimentos prioritários para o desenvolvimento do estado. Dá-se de forma de forma auxiliar

aos investimentos fixos da empresa sempre que as infraestruturas disponibilizadas forem de utilização coletiva ou com possibilidade para tanto.

Segundo Feitosa (2006) os recursos destinados à constituição do FAI seriam provenientes das seguintes fontes:

- a) Dotação de recursos no Orçamento do estado, estabelecido pelo CDI e consignado anualmente na proposta orçamentária do Poder Executivo;
- b) Recursos resultantes de empréstimos, financiamentos, repasses ou suprimentos de Agência ou Fundos Nacionais ou Internacionais de Desenvolvimento;
- c) Auxílios, doações, legados, subvenções, contribuições ou quaisquer outras transferências legais feitas por entidades, pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou privado, nacional ou internacional;
- d) Recursos repassados pela CODISE, equivalentes a 5% (cinco por cento) do resultado financeiro das vendas de terrenos e galpões industriais ou para fins industriais;
- e) Das participações acionárias do Estado de Sergipe, através das ações e/ou debêntures adquiridas através da CODISE;
- f) Do produto de dividendos, bonificações, amortizações e encargos financeiros resultantes das aplicações do FAI, bem como o da venda, do resgate ou da recompra de participação acionária e de debêntures conversíveis ou não em ações;
- g) Dos rendimentos ou acréscimos provenientes de aplicações de recursos do próprio FAI;
- h) De recursos repassados pelo Banco do Estado de Sergipe S.A. – BANESE, equivalentes a 1% (um por cento) do seu lucro líquido, aprovado em cada exercício financeiro, independentemente dos resultados negativos ocorridos em anos anteriores;
- i) De recursos provenientes de outras fontes, que legalmente se destinem ao FAI ou se constituam em receita do mesmo Fundo;
- j) E de outras receitas diversas.

Feitosa (2006) salienta que é importante ressaltar que ao empreendimento industrial novo poderia, ainda, ser concedido, independentemente dos benefícios e apoio previsto na legislação de incentivos em vigor, os mesmos benefícios que porventura estivessem sendo oferecidos por outro Estado, devendo, para sua aplicação, ser objeto de lei estadual específica. Não obstante os “benefícios” concedidos aos empreendimentos industriais que viessem a se instalar no estado já demonstrassem claramente a disputa federativa em que Sergipe se

inseria, havia também a predisposição da concessão, pelo Estado de Sergipe, do mesmo benefício oferecido por outros estados. Para o autor, o Estado de Sergipe chancelou definitivamente os efeitos nocivos que a guerra fiscal trouxe não só para os estados individualmente, mas também para o país como um todo.

- **Prazos dos Incentivos Financeiros**

Os prazos dos incentivos financeiros e fiscais são:

- Apoio Financeiro: não poderá ultrapassar de 05 (cinco) anos a contar das respectivas liberações, quando ocorrerá por parte do acionista majoritário a recompra dessa participação acionária. No caso da não conversão das debêntures em ações, essas devem ter seus prazos de vencimentos contados a partir da data da liberação de cada parcela, sendo 04 (quatro) anos para projetos de implantação, ampliação, modernização e diversificação em qualquer setor; 05 (cinco) anos para projetos agroindustriais, de pecuária aquícola, de telecomunicações, turísticos e de apoio ao Parque Tecnológico do Estado; e
- Apoio Fiscal: até 10 (dez) anos.

Em casos excepcionais, quando o projeto do empreendimento for de relevante importância para o desenvolvimento de estado, o prazo de concessão do benefício poderá ser estendido para até 20 (vinte) anos, por decisão do Conselho de Desenvolvimento Industrial (CDI). O prazo de carência é de 02 (dois) anos. Após este, o ICMS deverá ser pago nas seguintes condições:

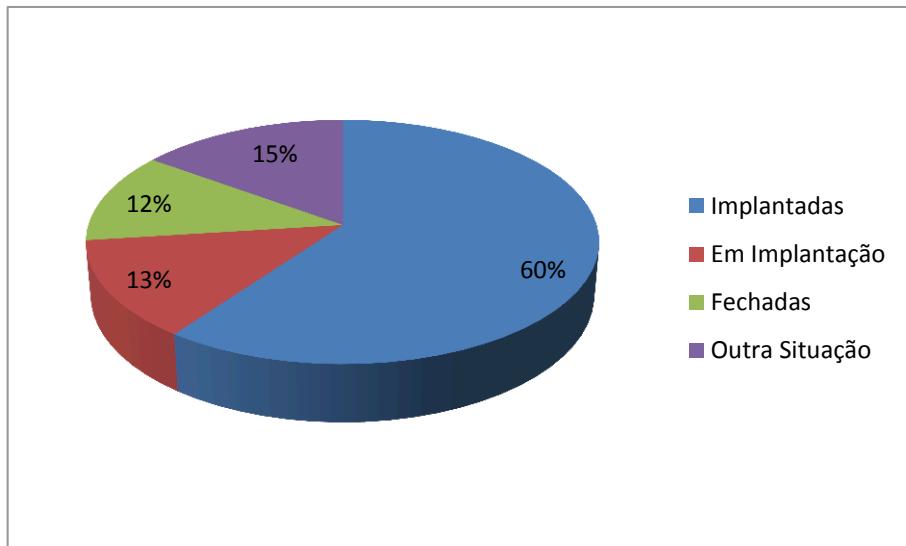
- a) Em valor equivalente até 25% (vinte e cinco por cento) do ICMS devido beneficiado, objeto de carência, concomitante com o ICMS que a partir de então ocorrer; e
- b) Em valor equivalente até 25% (vinte e cinco por cento) do ICMS devido beneficiado, inclusive do ICMS decorrente de substituição tributária, objeto de carência, para a indústria que se implante às margens do Rio São Francisco, exclusivamente em áreas que também façam parte da região do Semiárido, dos municípios de Canindé do São Francisco, Porto da Folha, Poço Redondo, Gararu, Nossa Senhora de Lourdes, Canhoba, Amparo do São Francisco, Telha e Própriá, concomitantemente com o ICMS que a partir de então ocorrer.

- **Análise do PSDI**

Os dados relativos ao PSDI, fornecidos pela CODISE, demonstram que no período de vigência do programa, 1991-2006, 360 projetos foram incentivados, gerando 25.876

empregos diretos no estado. Do total de projetos incentivados e cadastrados na CODISE no período analisado, 60% estão implantados, 13% em implantação, 12% fechados, e 15% em outra situação (não informada ou não visitada) , conforme podemos verificar no gráfico abaixo.

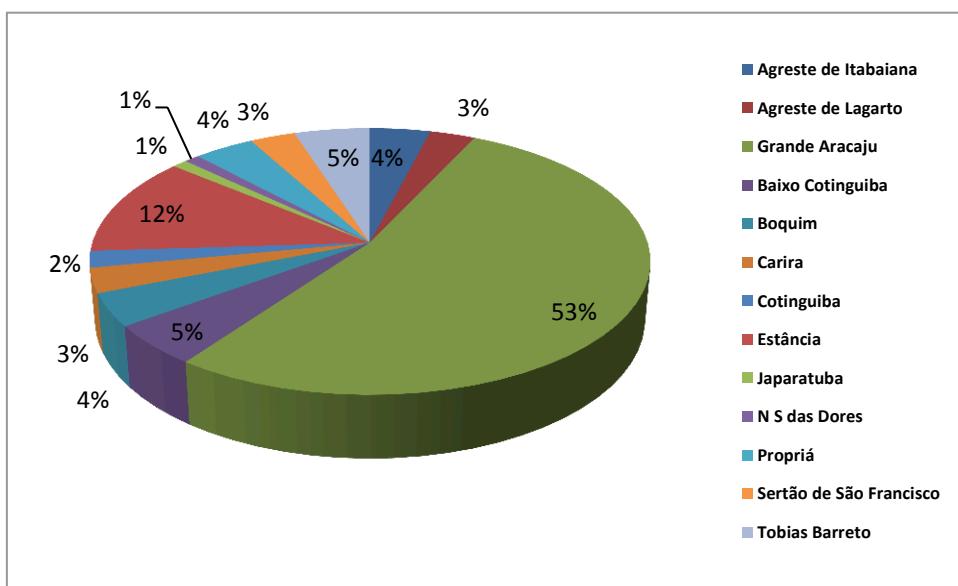
Gráfico 1 - Sergipe – PSDI – Situação dos projetos Incentivados – 1991 – 2006



Fonte: DEPIN/CODISE

Aproximadamente 53% dos projetos incentivados foram realizados na Grande Aracaju, 12% na região de Estâncio, 5% na região do Baixo Cotinguiba e 5% em Tobias Barreto, como mostra o gráfico abaixo.

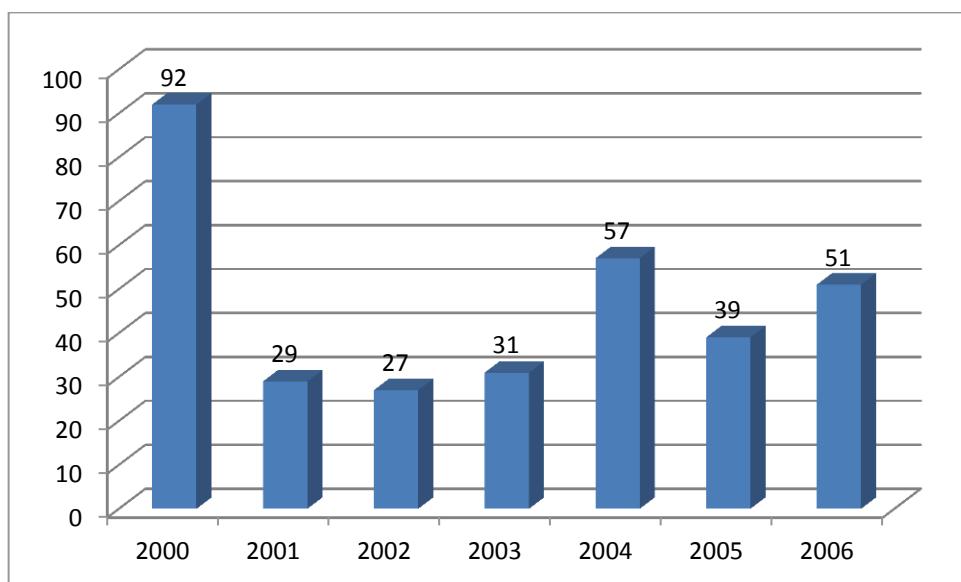
Gráfico 2 – Empresas Incentivadas por Microrregião – 1991 – 2006



Fonte: Depin/Codise

O número de empresas incentivadas (gráfico 1) manteve-se próximo à média do período (45) em todos os anos analisados, sendo que 2003 foi o ano mais expressivo. As empresas beneficiadas pertenciam principalmente aos setores de alimentos (11,7%), confecções (11,1%), móveis e estofados (8,6%), minerais não metálicos (8,3%), produtos químicos (8,1%), têxteis (6,1%), bebidas (5,8%), laticínios (5%) e embalagens (4,2%).

Gráfico 3 - Sergipe - PSDI - Número de empresas incentivadas - 1991-2006



Fonte : DEPIN/CODISE

Segundo Cardoso (2010) não foram fornecidos dados relativos ao emprego gerado por ano, mas se dividirmos o total de emprego gerado no período (25.876) pela quantidade de anos analisados (16), temos uma média de 1.617 empregos diretos gerados por ano. Os setores incentivados que mais geraram emprego foram: têxteis (13,1%), confecções (12,6%), alimentos (12,7%), aquicultura (12,7%), bebidas (6,2%), produtos químicos (5,7%), calçados (4,8%), móveis e estofados (4,8%), embalagens (4,1%) e minerais não-metálicos (4,1%).

Para Melo (2012), os investimentos da indústria em Sergipe ganharam novo impulso com o novo ciclo expansivo da economia brasileira, ampliando o poder de compra interno a partir de 2005. Em 2006, o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (Caged) registrou a criação líquida de 1.142 empregos formais no setor secundário sergipano. Em 2007, o saldo positivo dos empregos formais foi de 3.783. Em conjunto, os dois anos somaram 4.925 novos empregos formais, dos quais 2.362 na indústria de transformação, 2.002 na construção civil, 431 na indústria extractiva mineral e 130 nos serviços industriais de utilidade pública. Em termos de volume de investimentos, a Petrobras e a Companhia Vale do

Rio Doce têm-se destacado, estimuladas pela alta mundial nos preços das commodities sendo importante ressaltar que a Petrobras vem realizando um esforço considerável na formação de rede de fornecedores locais, com reflexos na criação de empresas qualificadas na prestação dos serviços no segmento de petróleo e gás. A entrada em operação da plataforma de Piranema em 2007, no litoral sul sergipano, que deverá ampliar, no horizonte de 5 anos, em 30% a produção de petróleo do estado, abre novo horizonte para a cadeia produtiva de petróleo e gás.

Em relação ao comportamento do número de estabelecimentos industriais em atividade no Estado de Sergipe, entre 1995 e 2005, pode-se observar o aumento dos mesmos em todos os setores da indústria de transformação, exceto no setor de materiais de transporte. Dois gêneros dinâmicos tiveram taxas de variação bastante positivas (materiais elétricos e de comunicações e mecânica), seguidos dos setores de papel e gráfica e de calçados. Também figuram entre os setores que mais aumentaram a quantidade de estabelecimentos os setores de minerais não metálicos, químicos e de alimentos e bebidas, os quais receberam parcela significativa dos incentivos no período analisado (aproximadamente 60,3% das empresas incentivadas pertencem a estes setores). O emprego cresceu em todos os gêneros industriais, principalmente nos dinâmicos (o emprego mais que triplicou), apesar destes ainda representarem apenas 15,7% do total estadual. Os setores com taxas mais positivas foram os mecânicos, de materiais elétricos e de comunicações, produtos químicos, calçados e metalúrgicos. Alguns dos setores incentivados pelo PSDI que mais geraram emprego (alimentos, bebidas, têxteis, confecções, madeira e mobiliário), tiveram taxas menos expressivas. Estes dados estão sintetizados na tabela abaixo.

Segundo Melo (2012) Os gêneros de maior peso no valor da transformação industrial nos anos recentes têm sido a indústria de produtos alimentícios e bebidas, a indústria de minerais não metálicos (com destaque para a fabricação de cimento), a indústria química, a têxtil, produtos metalúrgicos e, mais recentemente, a indústria mecânica ( fabricação de máquinas e equipamentos). A produção de minerais não metálicos, a química e a metalúrgica foram os segmentos industriais que tiveram o melhor desempenho e aumentaram suas participações no Valor da Transformação Industrial (VTI) da indústria sergipana desde 1996 até os dias atuais.

Tabela 1 - Sergipe – Emprego e estabelecimentos em atividade na indústria de transformação e extrativa mineral – 1995 e 2005

Setores	Emprego Industrial		Variação	Nº de Estabelecimentos	
	1995	2005		1995	2005
Extrativa Mineral	923	2054	122,5%	19	29
Minerais Não Metálicos	1967	3608	83,4%	80	160
Indústria Metalúrgica	494	1150	132,8%	63	114
Indústria Mecânica	40	1016	2440,0%	10	31
Materiais Elétricos e de Comunicações	17	204	1100,0%	3	14
Materiais de Transporte	424	615	45,0%	22	18
Madeira e Mobiliário	744	894	20,2%	91	117
Papel e Gráfica	647	1143	76,7%	57	133
Borracha, Couro e Fumo	456	859	88,4%	36	39
Indústria Química	424	2247	430,0%	53	90
Indústria Têxtil	6248	6588	5,4%	116	181
Indústria de Calçados	743	2108	183,7%	7	15
Alimentos e Bebidas	6308	10841	71,9%	333	522
Total	19435	33327	71,5%	890	1463

Fonte: RAIS

- O PSDI e Política de Desenvolvimento Industrial

A prática corrente dos estados e municípios brasileiros durante a década de 1990 foi a concessão de incentivos fiscais e outros benefícios para atrair novos investimentos. Em Sergipe, verificou-se a implantação de novas empresas, sobretudo de pequeno e médio porte, atraídas pelo Programa Estadual de benefícios ao setor industrial, PSDI. Para obter os incentivos previstos na Lei nº 3.140, as empresas deveriam apresentar projeto de viabilidade técnico-econômico-financeiro do empreendimento à Secretaria de Estado da Indústria e do Comércio de Sergipe (SEIC/SE) e ao Conselho de Desenvolvimento Industrial, bem como relatório técnico solicitando à Administração Estadual do Meio-Ambiente (ADEMA) Licença Prévia para implantação do projeto industrial.

No entanto, apesar do PSDI ter sido instituído no final de 1991 foram poucas as empresas que apresentaram projetos à SEIC/SE solicitando algum tipo de apoio, até o ano de 1995, corroborando a hipótese de Prado e Cavalcante (2000) de que até meados da década de 1990 a guerra fiscal não apresentava o caráter tão agressivo que passou a assumir depois de 1994.

Em Sergipe, somente a partir de 1999 a demanda pelos benefícios oferecidos pelo PSDI mostraria maior dinamismo, atingindo o ponto mais elevado em 2003, com 57 empresas

com projetos cadastrados para serem beneficiadas com algum tipo de apoio do Governo do Estado.

Segundo Melo (2012), o Programa Sergipano de Desenvolvimento Industrial (PSDI), que ganhou certo impulso a partir de 1996 incentiva a instalação de novos empreendimentos proporcionando assim, em anos mais recentes, o aumento da participação do setor industrial no Produto Interno Bruto, indicando perspectivas novas para esse segmento. O forte incremento de participação a partir de 2000 está associado também, em menor medida à continuidade dos investimentos com o apoio do PSDI e, em maior medida, a entrada em operação da Usina Hidroelétrica de Xingó e à recuperação do valor de produção da atividade extractiva mineral. Desde sua criação, em 1991, o Programa Sergipano de Desenvolvimento Industrial mostrou efetividade na atração de novas unidades fabris.

É importante ressaltar que, segundo Melo (2012), a recuperação da economia brasileira depois da mudança do regime cambial, em 1999, também contribuiu para a retomada dos investimentos no setor manufatureiro. O número de estabelecimentos industriais registrados em 1996 era de 475 contra 686 em 2003, enquanto o pessoal ocupado passou de 19 mil para 27 mil no mesmo período. Trata-se de uma expansão expressiva, com o número de unidades crescendo 44%, e o do pessoal ocupado 43%, com evidentes reflexos na renda e, por sua vez no poder de compra local (CEPLAN, 2005 apud Melo (2012)).

Os incentivos mais procurados foram relacionados à isenção de ICMS, pois um total de 431 projetos apresentados à SEIC, solicitando algum tipo de apoio concernente ao PSDI, 53,8% foram relacionados aos incentivos fiscais, 41,3% solicitavam apoio locacional e o apoio financeiro e creditício ficaram restritos a 2,6% e 2,3%. Convém ressaltar que nenhuma empresa solicitou apoio de infraestrutura, uma vez que o setor privado entende que a estrutura básica para a implantação dos empreendimentos é tarefa do setor público, e esta se apresenta um fator de bastante relevância para a decisão das empresas que pretendem se instalar no Estado.

Segundo estudo elaborado por Ribeiro (2005) em 26 empreendimentos beneficiados com incentivos do PSDI, entre 1995 e 2002, 65% das indústrias pesquisadas eram de capital sergipano, 19% de capitais provenientes de São Paulo, 8% do Rio Grande do Sul, 4% de Minas Gerais e os 4% restantes eram oriundos de parceria entre empresários de Sergipe e da Paraíba. Aliás, o fato do empresário ser sergipano foi um dos principais fatores para a localização do empreendimento no estado, contrariando uma das funções dos incentivos que era atrair capital extra regional, a fim de dinamizar as atividades produtivas de Sergipe.

Outro fato constatado por Ribeiro (2005) foi que várias empresas já estavam em funcionamento há alguns anos, não se caracterizando, portanto, como novas indústrias, mas foram contempladas com os incentivos porque ampliaram seus investimentos, relocalizaram suas plantas produtivas ou (o que é mais grave) mudaram apenas a razão social – sendo assim reconhecidas como novas indústrias – para que se enquadrasssem nas exigências do Programa.

Desde o final dos anos 1960, com os incentivos fiscais do Sistema 34/18-FINOR, já havia uma preocupação em desconcentrar as atividades produtivas para as regiões norte e sul do estado. Datam desta época não só a criação do Distrito Industrial de Aracaju (DIA), mas também, do Distrito Industrial de Propriá (DIP) e do Distrito Industrial de Estância (DIE). Em 1979, seria criado o Distrito Industrial de Socorro (DIS), uma vez que o DIA já estava com a área bastante ocupada e sofria pressões urbanas do crescimento de Aracaju.

O PSDI ainda procurou estimular a localização de empresas nos municípios à margem do Rio São Francisco e nas regiões semiáridas, ou seja, para as empresas que se direcionassem para os municípios de Canindé do São Francisco, Porto da Folha, Poço Redondo, Gararu, Nossa Senhora de Lourdes, Canhoba, Amparo do São Francisco, Telha e Propriá, haveria tratamento diferenciado no pagamento do ICMS, após o prazo de carência.

Para Feitosa (2006) concentrou-se exatamente na infraestrutura que o estado tinha a oferecer à iniciativa privada um dos problemas para a atração de investimentos produtivos. No que diz respeito aos serviços de infraestrutura econômica e de comunicação (energia elétrica, abastecimento de água, transporte, armazenagem e comunicação), o Estado de Sergipe ainda apresenta grandes deficiências.

Sob esse aspecto, vale ressaltar a observação de Prado e Cavalcanti (2000) acerca dos estados menos dotados de recursos para a atração de investimentos. Segundo esses autores, a relocalização de uma dada empresa não é determinada exclusivamente por incentivos fiscais oferecidos pelos estados. Há uma série de outros fatores que são analisados quando da transferência de plantas produtivas de um estado para outro, principalmente para os estados menos “desenvolvidos”. Assim, exemplificam os autores:

no limite emergem restrições absolutas, expressas no exemplo simples de que não existiriam incentivos de dimensão suficiente para levar uma grande montadora para um dos Estados mais atrasados da região Norte (PRADO; CAVALCANTI, 2000, p. 34).

Deve-se ressaltar que o PSDI considerou como empreendimentos de grande importância para o estado e, portanto, com a possibilidade de estender a carência do ICMS para até 15 anos, aqueles que se enquadrasssem nos seguintes ramos: Agroindústria, que utilizasse produtos gerados nos perímetros irrigados do Estado de Sergipe; Artigos de

Vestuários; Madeira e Móveis; Calçados; Produtos Químicos, integrantes da matriz do Pólo Minero-Químico de Sergipe; Máquinas e Equipamentos; Máquinas e Equipamentos de Sistemas Eletrônicos para Processamento de Dados; Bebidas; Celulose, Papel e Produtos de Papel; Massas Alimentícias e Biscoitos.

Segundo Feitosa (2006) embora não se possam desprezar os setores considerados prioritários para a dilatação do prazo de carência do ICMS, uma vez que são, na maioria dos casos, setores intensivos em mão-de-obra, tais segmentos enquadram-se exatamente nos setores de bens de consumo não-duráveis e/ou de bens intermediários, o que denota que não existia nenhuma pretensão por parte do PSDI de estimular setores mais dinâmicos nas atividades produtivas do Estado, que pudesse gerar um maior encadeamento a jusante e a montante da indústria sergipana (ou efeito de indução de inversões complementares). Há uma preocupação, ressaltada em sua obra, por Melo que diz o seguinte:

Essa especialização da indústria sergipana assentada em atividades intensivas em recursos naturais e trabalho pode tornar-se uma oportunidade ou limitação, dependendo da capacidade de se internalizar no Estado novos elos de suas principais cadeias produtivas, a partir da criação de infraestrutura física e de Ciência e tecnologia (C&T) adequadas (MELO, 2012, p. 47).

Esses fatos, em conjunto, parecem indicar nova inflexão na trajetória industrial do Sergipe, em que as cadeias produtivas assentadas na exploração de sua base de recursos minerais voltam a ganhar peso em sua estrutura produtiva, enquanto sua indústria de transformação segue aumentando a diversificação. Segmentos tradicionais como têxtil e alimentos e bebidas mantêm um peso considerável no valor da transformação industrial e na ocupação, mas as atividades como a indústria química, minerais não metálicos, mecânica e calçados ganharam expressão nos últimos anos.

De acordo com dados coletados junto a SEDETEC / CDI observamos que no período de 2007 a 2012 tivemos investimentos da ordem de R\$ 1.727.802.625,65 com 272 empresas incentivadas e a geração de 12.665 diretos, conforme podemos verificar no gráfico e tabela abaixo.

Gráfico 4 – Empresas Incentivadas – 2007/2012

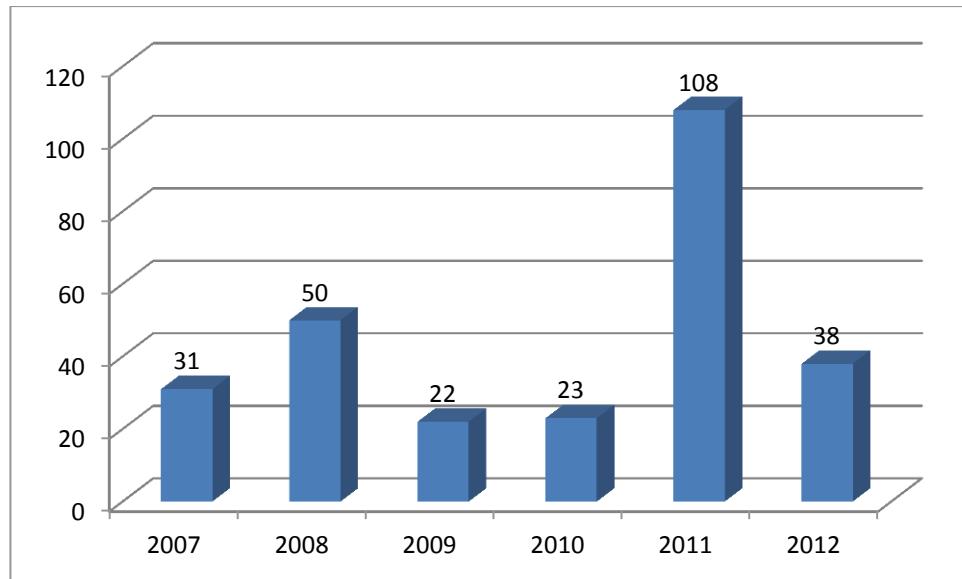


Tabela 2 - Empresas Incentivadas 2007 / 2012

EMPREENDIMENTOS/ SEGMENTOS	QTD	EMPREGOS DIRETOS	INVESTIMENTOS (mil R\$)
<b>2007</b>	<b>31</b>	<b>625</b>	<b>108.961.742,00</b>
Indústria	31	625	108.961.742,00
Serviços			
<b>2008</b>	<b>50</b>	<b>2.491</b>	<b>40.403.530,83</b>
Indústria	48	2.497	202.911.026,83
Serviços	2	6	162.507.496,00
<b>2009</b>	<b>22</b>	<b>830</b>	<b>37.517.972,79</b>
Indústria	22	830	37.517.972,79
Serviços			
<b>2010</b>	<b>23</b>	<b>1.804</b>	<b>425.105.453,42</b>
Indústria	22	1.784	423.246.384,42
Serviços	1	20	1.859.069,00
<b>2011</b>	<b>108</b>	<b>3.627</b>	<b>377.398.234,66</b>
Indústria	105	3.721	386.316.961,66
Serviços	3	94	8.918.727,00
<b>2012 JAN a ABRIL</b>	<b>10</b>	<b>261</b>	<b>24.681.619,47</b>
Indústria	10	261	24681619,47
Serviços			
<b>2012 apartir de Maio</b>	<b>28</b>	<b>3.027</b>	<b>713.734.072,48</b>
Indústria	27	3.040	713.795.053,78
Serviços	1	13	60.981,30
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>272</b>	<b>12.665</b>	<b>1.727.802.625,65</b>

Fonte: Sedetec / CDI

## 4 REFORMA TRIBUTÁRIA

O grande objetivo da reforma tributária deverá ser, principalmente, elevar a qualidade da tributação, em virtude do Brasil possuir um patamar superior de carga tributária se comparado as economias dos países conhecidos como “emergentes”, ou seja, o ônus tributário exigido da sociedade brasileira encontra-se elevado. Esta reforma deve levar em conta o processo de globalização da produção e a formação e fortalecimento de blocos econômicos regionais e as transformações decorrentes destes dois fatores.

Para Giambiagi e Além (2011) a proposta de reforma deve analisar as restrições impostas pelo cenário político e econômico da economia brasileira quando considerar a tradição do país na área tributária, pois ao tentar implantar as chamadas “revoluções tributárias” com a implantação de um sistema tributário totalmente novo, causaria descontinuidades que poderiam resultar em mudanças abruptas em todos os preços relativos da economia e assim provocar desorganização no sistema. Há que se buscar um processo de evolução contínua que através de uma reforma adequada tenderia essencialmente minimizar o efeito negativo da tributação sobre a eficiência e a competitividade do setor produtivo. A promoção da harmonização fiscal e o combate à sonegação também devem ser perseguidos de forma a assegurar a consolidação do processo de integração comercial sem causar danos à economia.

### 4.1 REFORMA POSSÍVEL

A simplificação do sistema tributário deve ser perseguida com o objetivo de redução de custos tanto para contribuintes como para o próprio fisco e segundo Giambiagi e Além (2011) buscar a redução da autonomia dos níveis subnacionais de governo no que se refere à sua capacidade de legislar em matéria tributária, devido à preocupação crescente com a coordenação de políticas públicas e com o impacto da tributação sobre as atividades produtivas. Para Rezende (2011) houve uma mudança na palavra de ordem do processo de reforma tributária em curso no país, pois atualmente estamos discutindo a simplificação enquanto que a Constituinte de 1988 tinha como principal bandeira a descentralização fiscal, considerada indispensável ao reforço da autonomia política dos estados e municípios e à redução do poder do Governo Federal.

Para Rezende (2011) a simplificação ocorrerá com redução do número de tributos e ampliação das bases de tributação no sentido de promover estabilidade nas regras e facilidade quanto à sua aplicação. A intenção é promover a queda da evasão e sonegação pela redução de alíquotas e extinção de privilégios, mas o grande desafio é compatibilizar os interesses da simplificação com as desigualdades regionais que produzem uma complexa realidade e marcam a federação brasileira. Acontece que diferente do que muitos pensam a simplificação não se resume apenas a reduzir ao mínimo o número de tributos existentes. Apesar de esta simplicidade irradiar-se pelos custos administrativos, obrigações acessórias, facilidade de cobrança e de pagamento nem sempre o mais simples passa ser o mais recomendável. O grande cuidado que se deve ter é não abrir caminho ao avanço de propostas que conduzam a um retorno à centralização fiscal, que foi duramente criticada.

Segundo Giambiagi e Além (2011), a nova reforma tributária deverá privilegiar a simplificação do sistema tributário, substituindo a variedade de bases tributárias por um número mais reduzido de tributos que explore, de forma nacionalmente uniforme, as três principais bases tributárias conhecidas - o consumo, a renda e a propriedade.

Conforme Rezende (2011), pensar que a exigência da nova reforma, resume-se apenas à redução de tributos seria mera ingenuidade, pois é fundamental que a revisão das competências tributárias e das bases de tributação viabilize as seguintes ações:

- a) Exoneração plena das exportações;
- b) Substancial redução da carga que onera os investimentos;
- c) Alívio do peso tributário que impede a produção de alimentos e encarece o custo de alimentação do trabalhador brasileiro.

Diante deste contexto de um desafio grandioso que é a reforma tributária que necessita ser enfrentado com certa urgência, Lopreato (2007) delineia as faces que terão de ser enfrentadas pela reforma tributária, tais como: os efeitos da alta carga tributária e da cumulatividade na competitividade do setor produtivo; os conflitos vertical e horizontal da federação brasileira; a definição do critério de cobrança do ICMS; a revisão do sistema de transferências intergovernamentais e a regressividade do sistema tributário. Há na realidade certo temor no desencadeamento de uma reforma tributária de envergadura, que se apresenta como extremamente necessária, mas apresenta um teor de incerteza e risco muito alto no tocante ao consenso sobre seus pontos básicos. É inegável que a magnitude da importância da carga tributária aliada a um crescimento baixo da economia contribui para suprimir de certa forma a amplitude das propostas de reforma.

A reforma tributária, segundo Rezende (2011), dependerá de uma abordagem realista do delicado problema que diz respeito ao equilíbrio nas relações fiscais intergovernamentais, que sofreu profunda modificação após a Constituição de 1988, fruto da ampliação das transferências causado pelo aumento de unidades federadas sem as mínimas condições de autossuficiência financeira. Estas unidades somaram-se aos antigos estados e municípios em que os níveis de renda da população e as condições de pobreza urbana, não asseguram nenhuma viabilidade orçamentária, seja pela via da tributação de consumo ou pela tributação da propriedade de habitantes. A consequência disso é a geração de um ciclo vicioso com o aumento do coeficiente de transferências por parte da União que com certeza pode inviabilizar o orçamento federal e causar uma série de distorções.

Segundo Giambiagi e Além (2011. p.271), “torna-se difícil produzir uma reforma tributária de boa qualidade em ambiente democrático”. Esta afirmação baseia-se no pressuposto de que ao se promover uma reforma ocorre uma redistribuição entre os agentes da sociedade criando assim a sensação de que todos ganharão no curto prazo. Na verdade os impactos econômicos da reforma só ocorrerão no longo prazo não podendo ser tratada como uma questão isolada por se tratar de um componente fundamental de um macroprocesso de ajuste estrutural do Estado Brasileiro.

A grande dificuldade encontrada, por se tratar de uma reforma de Estado, é conseguir compatibilizar despesas e receitas, globais e por esfera de governo, em meio a um processo legislativo cujo fórum adequado à discussão é o Congresso Nacional. Muitas vezes, no Congresso Nacional, os interesses privados conseguem sobrepujar os interesses públicos quando se utilizam de emendas que aprovam medidas que são votadas e discutidas sem que os gastos implícitos correspondam à previsão consistente de financiamento.

De acordo com Giambiagi e Além (2011) há a necessidade em decorrência da reforma tributária da substituição de tributos cumulativos que oneram a produção nacional por uma espécie de IVA, cuja vantagem é minimizar a possibilidade de sonegação e facilitam a desoneração dos investimentos e exportações pois apenas tributam as vendas destinadas ao consumo final. Então a proposta de reforma tributária estaria embasada em três pilares, ou seja; a) desoneração dos investimentos e exportações; b) adoção do princípio do destino; e c) fim da cumulatividade.

A construção de um processo de reforma tributária não deve ser levada pelo imediatismo, pois necessita de uma ampla discussão no Congresso Nacional que por sua característica depende de condições políticas favoráveis para determinados temas. Segundo Giambiagi e Além (2011, p. 271) “o melhor seria entender a expressão “reforma” como

sinônimo de um processo contínuo a ser desenvolvido ao longo do tempo, e não como um projeto consolidado a ser posto em prática tão logo aprovado pelo Congresso Nacional”.

#### 4.2 A ILUSÃO DO IMPOSTO ÚNICO

No debate sobre a reforma tributária ao longo dos anos 1990, uma das propostas surgidas foi a introdução de um imposto único sobre transações que substituísse todos os demais existentes. Para os defensores desse tipo de imposto, sua principal vantagem em relação aos demais seria a simplicidade de sua arrecadação, havendo uma possibilidade muito remota de sonegação. Entretanto, apesar do caráter aparentemente sedutor deste tipo de imposto, existem algumas questões que tornam sua introdução pouco factível.

A ilusão do imposto único sobre transações teve sua efervescência na década de 90 onde apareceram muitos defensores desta ideia que apresentavam a simplicidade de arrecadação como sua maior vantagem em relação aos demais impostos. Como vimos anteriormente, nem sempre o mais simples pode ser considerado mais factível.

De acordo com Giambiagi e Além (2011) a eliminação de sonegação apregoada não se aplicaria em comparação a todos os outros impostos, pois temos os tributos como o IPI sobre certos produtos, e o IR na fonte sobre o salário assalariado que apresentam maiores obstáculos à sonegação por possuírem estruturas jurídicas consolidadas e assim não apresentariam motivos para se renunciar a eles. Finalmente, é provável que o número de transações bancárias sobre as quais o imposto único incidiria seria inferior ao de hoje. Isto porque haveria diversos mecanismos através dos quais os agentes poderiam fugir da tributação, simplesmente fazendo com que os seus recursos transitassem menos pelo sistema bancário, o que poderia levar a um processo de desintermediação financeira. Foi justamente em função desse tipo de argumentos que a ideia do imposto único, depois de ter causado certo frisson por algum tempo, acabou não sendo levada em consideração. Entretanto, ela esteve na origem da proposta de taxar as operações bancárias com um imposto específico que veio a ser o IPMF/CPMF, aprovado anos depois. Este imposto também provocaria a renúncia da progressividade que consagra o aumento da carga tributária pela majoração da alíquota, na medida em que há aumento da base de cálculo e busca a realização da justiça fiscal, estando, portanto, intimamente ligada aos princípios da capacidade contributiva e isonomia.

Um terceiro fator diz respeito à competitividade por se tratar de um imposto cumulativo ou “em cascata” que pode alterar substancialmente os preços relativos da economia, pois ele grava os produtos com cadeia mais extensa de produção. Além do mais a

cumulatividade poderia causar transtornos ao Brasil na OMC – Organização Mundial do Comércio devido a não permitir a desoneração neutra do tributo prejudicando assim nossas exportações que não poderiam ser compensados através de subsídios diretos. Por ultimo poderia incentivar algum relaxamento fiscal, pois a adoção do imposto único provocaria , o desaparecimento de qualquer vínculo entre o gasto por esfera de governo e o ônus tributário associado ao financiamento dessa despesa (GIAMBIAGI e ALÉM, 2011).

#### 4.3 LIMITES E DESAFIOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

A reforma tributária apresenta-se inegavelmente como um consenso no tocante à sua necessidade, mas a sua operacionalização depende da superação de uma série de limites que se colocam no caminho da construção de um sistema tributário que seja um instrumento de impulso ao crescimento nacional e de melhoria de bem-estar social. Inicialmente, conforme Giambiagi e Além (2011) a reforma não pode prejudicar o resultado fiscal e tem que promover uma melhoria na qualidade de tributação com um respectivo aumento da simplicidade do sistema tributário sem prejuízo do compromisso com a austeridade. Ainda conforme os autores deve ser perseguida a substituição das existentes bases tributárias múltiplas por quantidade menor de impostos explorados uniformemente em todo o território nacional, que será alcançado com a unificação da legislação tributária das diversas unidades federadas.

Outro grande desafio que terá de ser enfrentado é a resistência às mudanças, que é peculiar em qualquer processo, devido às potenciais perdas de alguns estados em detrimento de outros. Tal procedimento deve-se ao fato da necessidade de compatibilização entre receitas e despesas e também pelo rígido controle imposto pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Então para que essas resistências sejam quebradas, faz-se necessário a instituição de formas de compensação para as eventuais perdas.

Diante dos desafios apresentados anteriormente Giambiagi e Além (2011 p. 275) fazem a seguinte afirmação: “é essencial que se concilie a necessidade de harmonização tributária com a preservação da autonomia da federação e o exercício da responsabilidade fiscal”. Dessa forma a unificação da legislação do ICMS, tornando-a federal, deve preservar a autonomia dos estados e por sua vez não deve prejudicar o objetivo nacional de uma integração mais competitiva em nível internacional.

Para Giambiagi e Além (2011) é aconselhável a estratégia de encaminhamento da reforma fatiada, ou em partes distintas, ao invés de tentar aprovar a reforma toda de uma vez, quebrando assim as possíveis resistências. Já Rezende (2012) fala em porções e não em

fatias, pois segundo ele fatia-se o que está pronto e o Brasil não tem algo pronto para ser fatiado e o que se deve discutir hoje é a necessidade de reconstrução do sistema tributário nacional. A proposta é a combinação de três porções, ou seja: uma base tributária comum e harmonizada; um sistema de transferências operando para o equilíbrio de recursos e uma política de desenvolvimento regional eficaz.

Atualmente para Giambigi e Além (2011) os principais desafios no campo da reforma tributária são os de:

- a) Harmonizar a legislação sobre ICMS;
- b) Adotar o princípio de destino para o ICMS;
- c) Resolver o problema dos créditos tributários em mãos das empresas;
- d) Evitar o viés que induz o Governo Central a aumentar os tributos que não são sujeitos a partilha.

A possibilidade de utilização de varias soluções com o apoio dos recursos da tecnologia de informação visa minimizar a sonegação e facilitar os controles que poderão ser viabilizados com a implantação da Nota Fiscal Eletrônica e do SPED Fiscal. A transformação dos dados gerados em informações consistentes proporcionará o avanço em questões que até pouco tempo emperravam as discussões sobre reforma tributária e impediam o cálculo dos impactos sobre as finanças dos entes federativos.

#### 4.4 REFORMA TRIBUTÁRIA E ICMS

A Constituição Federal trouxe em seu bojo o ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, que representa a ampliação do antigo ICM - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, com a adição dos antigos impostos federais sobre energia elétrica, minerais, combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos além dos extintos tributos federais sobre serviços de transporte e de comunicação. O ICMS

Baseado nos termos do art. 155, II, e seu § 2º, da CF/1988, e da Lei Complementar 87/1996 o ICMS tem o seguinte campo de incidência:

- a) Ações relativas à circulação de mercadorias;
- b) Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que iniciadas no exterior;
- c) Prestações onerosas de serviços de comunicação, ainda que iniciadas no exterior;

- d) Entrada de bem ou mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não do ICMS, qualquer que seja sua finalidade (ainda que para uso ou ativo fixo do estabelecimento);
- e) Fornecimento de mercadorias com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios, ou, se compreendidos, com expressa indicação de incidência do ICMS em lei complementar relativa à mercadoria.

Caraza (2005), apud Valadão ( 2012, p.22) admite que a “sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes”, a saber:

- a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior;
- b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) imposto sobre serviços de comunicação;
- d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e
- e) imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

A diferença se dá pelo fato desses tributos terem hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas e possuírem pelo menos cinco núcleos diferentes de incidência de ICMS. Segundo Valadão (2012), o ICMS pode ser considerado um IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) imperfeito, ou parcial na medida que não tem base de incidência ampla (exclui serviços em geral) e com vinculação ao crédito físico. Desta forma, admite-se o abatimento do ICMS cobrado sobre as mercadorias e componentes físicos do produto, tais como, matéria-prima, embalagens e produtos intermediários, entrados no período de apuração.

#### **4.4.1. Características e aspectos polêmicos do ICMS**

O ICMS se caracteriza por ser, primeiramente, não cumulativo, pois permite a compensação do imposto incidente nas operações anteriores. Apresenta-se como plurifísico, pois incide da produção até o consumo e finalmente é indireto devido ao ônus do imposto ser repassado para o consumidor da mercadoria ou tomador do serviço, considerado como o contribuinte de fato.

Para que ocorra o lançamento tributário do ICMS há a necessidade de existência de uma regra matriz de incidência que é a norma jurídica a qual contempla todos os elementos necessários para a construção do crédito tributário. Esta regra matriz é composta por uma hipótese tributária ou descritora (critérios material, temporal e espacial) e um consequente

composto pelos critérios pessoal (sujeito passivo e sujeito ativo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Então a regra matriz de incidência tributária do ICMS é composta da seguinte maneira:

- Hipótese (descritor):

a) Critério Material: ser produtor, industrial ou comerciante, cuja habitualidade faça circular/traditar negócios e riquezas de mercancia; prestador de serviços de transporte extra municipal e de comunicação; simples importador por qualquer operação/prestação iniciada no exterior ainda que destinada ao ativo fixo ou bem de consumo, ou seja, realize transações previstas nos termos do art. 155, II, e seu § 2º, da CF/1988, e da Lei Complementar 87/1996 o ICMS.

b) Critério Espacial: Apesar do ICMS ser de competência exclusiva de estados e Distrito Federal, esse imposto tem nítida vocação federal. Em razão disso, o imposto tem sua incidência em todo território da União para os que transacionam mercadorias ou efetivam prestação de serviços, cabendo a individualização das operações/prestações conforme a competência territorial de cada estado federado, bem como ao regime de operações de intercâmbio entre os estados para o efeito da não-cumulatividade

3) Critério Temporal: o momento em que se realiza, totalmente, o fato social de mercancia ou prestação de serviços desenhados na hipótese normativa de incidência tributária, ou seja, segundo Valadão (2012) reputando-se acontecido o fato naquele instante em que a mercadoria deixou o estabelecimento.

- Consequência (prescritor):

1) Critério Pessoal:

- Sujeito Ativo: Estados federados e o Distrito Federal;
- Sujeito Passivo: qualquer pessoa, física ou jurídica, que pratique atos de circulação de mercadorias com habitualidade e destinação de mercancia; que preste serviço de transporte ou de comunicação; simples importador de bens ou serviços.

2) Critério Quantitativo:

- Base de Cálculo: Tem a virtude de mensurar o valor da operação de circulação de mercadorias, o valor da prestação de serviços, o valor do bem ou serviço importado com os acréscimos legais, observado o princípio da não-cumulatividade e o regime desta operação entre os estados.
- Alíquota: é o critério legal, normalmente expresso em percentual e pode ser variável, de acordo com a base de cálculo, com a operação ou prestação.

#### 4.4.2 Não cumulatividade e Crédito do ICMS

A partir do princípio da não cumulatividade, surgem as figuras do ICMS a pagar no Estado de origem e de forma concomitante o crédito fiscal no Estado de destino. Nesse sentido, Carraza (2009:401 apud Pinto 2012) afirma que em “função do princípio da não cumulatividade, o ICMS tem duas moedas de pagamento: a moeda corrente (a moeda de curso forçado, atualmente o Real) e os créditos escriturais (os créditos provenientes de operações e prestações anteriormente realizadas, tributáveis por meio de ICMS).”

A não cumulatividade como visto anteriormente consiste em permitir a dedução do imposto devido em uma etapa da comercialização do montante cobrado na etapa anterior, evitando “efeito cascata”, que é a incidência do imposto por mais de uma vez sobre a mesma base econômica.

Para Derzi e Santiago (2011, p. 11), acontece a cumulatividade do imposto:

[...] quando uma mesma base é onerada duas vezes, o que é próprio dos tributos plurifásicos, porém sem possibilidade de anulação da incidência anterior, isto é, com restrição ao direito de crédito, ou sem a possibilidade de transferência para a frente do ônus da incidência atual. Em relação ao abatimento do imposto devido do montante cobrado nas etapas anteriores, tem-se em mente o modelo de não cumulatividade adotado no Brasil, tax on tax (imposto contra imposto), todavia, pode-se conseguir efeito semelhante, abatendo-se diretamente as bases de cálculo (basis on basis). Mas esta sistemática, em alguns casos, pode provocar distorções, por exemplo, quando a venda se realiza por valor inferior, caso em que a base tributária se torna negativa.

O princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS o faz aproximar do IVA - Imposto Sobre Valor Agregado que tributa somente o valor adicionado em cada estágio do circuito econômico, por onde a mercadoria circula, podendo-se definir tal valor pela diferença entre o preço de venda e o custo de aquisição de determinada mercadoria.

Simonsen (1975) apud Pinto (2012) compara IVA com Imposto em Cascata tecendo as seguintes análises: A superioridade dos impostos sobre valor adicionado sobre os de incidência em cascata se manifesta em três pontos:

- a) os impostos em cascata estimulam a concentração vertical do processo produtivo (de modo a minimizar as passagens das mercadorias de um estabelecimento para outro); já os impostos sobre o valor adicionado são neutros em relação a essa concentração;
- b) no sistema de incidência sobre os valores adicionados cada empresa se transforma, automaticamente, num elemento de fiscalização dos seus fornecedores, o que não ocorre na incidência em cascata;
- c) é boa praxe de comércio internacional isentar as mercadorias exportadoras da incidência de impostos indiretos. Essa isenção pode ser total no caso dos impostos sobre as mercadorias vendidas ao exterior e credita-se pelo imposto pago nas mercadorias compradas, recuperando assim os tributos que oneram o produto nas

etapas anteriores da produção. Já na incidência em cascata não há como recuperar esses impostos anteriormente acumulados ao valor das mercadorias exportadas. (SIMONSEN, 1975:122 apud PINTO, p.46)

O Brasil, em 1958, foi o terceiro país a implantar um imposto não cumulativo, depois da França e da Costa do Marfim. A primeira experiência com imposto não cumulativo se deu através do então Imposto de Consumo que a partir da EC 18/65 passou a utilizar a denominação de IPI, e, principalmente quando substituiu o IVC que era um imposto cumulativo de competência dos estados, pelo ICM que teve sua vigência iniciada em 1967.

Apesar do pioneirismo na implantação, o Brasil negligenciou características do modelo de valor agregado comprometendo assim a sua eficácia. Peculiaridades do sistema tributário têm contribuído para o comprometimento da capacidade de criação de um ambiente de negócio saudável ao desenvolvimento produtivo, trazendo assim cumulatividade ao modelo. Estas chamadas peculiaridades são: restrições ao uso do crédito; substituição tributária; benefícios fiscais; isenções; as reduções de base de cálculo concedidas em etapas intermediárias bem como a negativa de restituição dos créditos acumulados.

A forma de implantação e administração do ICMS, um IVA parcial, tem influenciado na alocação de recursos, nas decisões empresariais, mormente na escolha do local onde instalar a empresa, na concorrência e na tomada de decisão dos consumidores, anulando em parte as grandes vantagens proporcionadas pela IVA como parâmetro facilitador do desenvolvimento econômico.

A superioridade do IVA em relação ao imposto em cascata, é evidente com relação à eficiência econômica, principalmente por que em cada estágio a tributação incide somente sobre valor agregado do estágio. O IVA também possui a vantagem de ser neutro em relação à estrutura organizacional das firmas pela não indução à integração vertical da produção. Isto só é possível, pois os estágios do IVA são tributados, entretanto não há incidência de imposto sobre imposto. Como economicamente o tributo é transferido para o adquirente pelo mecanismo dos preços, acaba sendo suportado, em definitivo, pelo consumidor final considerado o contribuinte de fato.

De acordo com Valadão (2012), a neutralidade será conseguida ao assegurar o ressarcimento dos agentes econômicos de qualquer imposto que venham a suportá-lo temporariamente. Tal procedimento evitará efeitos indesejáveis à atividade comercial causado pela migração o valor do imposto da conta corrente de débito e crédito, que se realiza paralelamente às operações comerciais, para o custo das mercadorias.

#### 4.4.3 ICMS e Planejamento Tributário

O planejamento tributário encontra fundamento no impacto negativo que a tributação gera aos agentes econômicos, pois o tributo é visto pelo contribuinte com uma intervenção do Estado no seu patrimônio. Esta transferência de recursos do privado para o público gera efeitos, muitas vezes negativos, sobre as empresas e sobre o mercado. Os tributos são considerados pelos agentes econômicos como um custo no processo de produção e geração de riqueza, e provavelmente visto sob este ângulo, há uma tendência natural de reação à tributação que invariavelmente lançará mão do planejamento tributário.

Há no Brasil problemas decorrentes das diferenças de alíquotas interestaduais e benefícios fiscais que propiciam uma espécie de planejamento tributário com a finalidade de reduzir a carga do imposto por meio do crédito transferido. Através da concessão de benefícios fiscais os estados menos industrializados procuram atrair empresas para seu território adotando procedimentos alheios à legislação que dispõe sobre a obrigatoriedade da celebração de acordos específicos entre os secretários das Fazendas estaduais no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) para a concessão de quaisquer isenções, benefícios fiscais ou incentivos. Os estados que se sentem prejudicados glosam os créditos dos contribuintes que adquiriram mercadorias oriundas das unidades federadas que concederam tais benefícios. Essa atitude, fere o princípio da não discriminação, por estabelecer diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza em razão de sua procedência, conforme o art. 152, além do princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, I, ambos da Constituição Federal.

Segundo Valadão (2012), o grande problema detectado é que há uma redução no montante a pagar na saída das mercadorias em decorrência dos benefícios concedidos, ou seja, crédito presumido, redução da base de cálculo, diferimento do imposto e etc. O agravante é que o valor do crédito a transferir é preservado como se o imposto fosse pago integralmente e dessa forma a compra de produtos das empresas beneficiadas dá direito ao pagamento do preço com imposto reduzido e a consequente apropriação do crédito cheio. Não obstante este artifício, ainda existe contribuintes que ilicitamente ao venderem mercadorias, por exemplo, do Estado de São Paulo simulam uma passagem por um estado que incentive o comércio atacadista no intuito de obter uma tributação com valor menor propiciando um ganho extra para a empresa. Outra forma ilícita utilizada é o que vulgarmente se chama cross doc ou “passeio de notas” aonde a mercadoria não vai fisicamente ao estado de destino, acontecendo apenas o jogo contábil da troca das notas fiscais.

#### 4.4.4 Créditos de ICMS na Exportação

Para Valadão (2012) inegavelmente a Lei Kandir conseguiu afastar definitivamente a tributação sobre as mercadorias exportadas com a desoneração das operações para o mercado exterior e por outro lado permitiu também o aproveitamento do crédito nas aquisições de todas as mercadorias e serviços, conforme prescrito no § 1º do art. 25, incluindo bens para o ativo imobilizado, o consumo de energia e a prestação dos serviços de transporte e comunicação.

O entrave constatado na aplicação da Lei Kandir foi a prerrogativa do reconhecimento do crédito pelo fisco estadual por meio de emissão de documento, para a transferência de créditos a outro contribuinte no seu estado. Outro ponto a destacar é que não se encontra pacificada a relação entre estados e União no tocante à responsabilidade pelas perdas decorrentes das desonerações das exportações. Para que seja feita a compensação por parte do governo pelas perdas há um dispositivo na própria lei que prevê repasse recursos pra os estados e municípios que é calculado em função da participação de receitas de ICMS incidente nas exportações, inclusive dos produtos semielaborados, sobre o total da arrecadação do imposto, relativos aos dois anos anteriores à publicação da lei (VALADÃO, 2012).

Para Afonso (2013), o governo federal pode e deve intervir para solucionar essa questão entre fiscos estaduais e exportadores, a começar por ser ele o responsável pela política de comércio exterior do país. Outro ponto importante a ser destacado é que equacionar créditos acumulados por exportadores do ICMS não fere regras internacionais, especialmente os acordos da OMC, pois não se caracteriza como benefício ou renúncia. Restituir créditos acumulados em espécie, ou permitir o seu aproveitamento ou a transferência a terceiros não constitui exceção ou privilégio concedido ao exportador, mas sim opções normais da gestão de um imposto do tipo valor adicionado. O problema é que, no Brasil, pela natureza interestadual do ICMS, em geral, os tesouros estaduais que foram beneficiados pela venda de insumos e bens de capital aos exportadores nem sempre são os tesouros que deveriam devolver os créditos acumulados aos seus contribuintes. Ainda segundo Afonso (2013) nada mais justo que uma parcela pequena do aumento de receita, em razão do período de crescimento apresentado pela economia, seja revertida em favor de uma parte dos contribuintes, os exportadores, com vistas a incentivar a própria economia, pois, ao fomentar exportações, promove-se um efeito multiplicador sobre a demanda interna. Então a forma mais simples e eficaz apregoada por Afonso (2013) é aquela em que o exportador receba seus

créditos diretamente do Tesouro Nacional, sem que os recursos tramitem pelas contas e pelos cofres estaduais. Esta sistemática é muito facilitada em face das fazendas estaduais remeterem regularmente informações à Receita Federal do Brasil. Desta forma, seria formada uma força-tarefa de fiscais pertencentes aos quadros das secretarias de fazenda estaduais, no sentido de verificar a exatidão dos registros e cruzar com os bancos de dados federais. Também se faz necessário confirmar se as exportações foram registradas no Siscomex e verificar se as mesmas saídas e entradas foram reportadas ao Cofins/PIS no âmbito do regime cumulativo.

A Lei Kandir provocou um clima de desconfiança, que é muito perigoso, na relação dos estados com o Governo Federal em relação à compensação de perdas de arrecadação sofridas pelos estados que inegavelmente impede acordos necessários ao processo de reforma tributária. No campo econômico segundo Rezende (2001), houve uma desarticulação de cadeias produtivas e reduziu o valor adicionado das exportações ao combinar a não incidência nas vendas para o exterior e incidência nas vendas interestaduais.

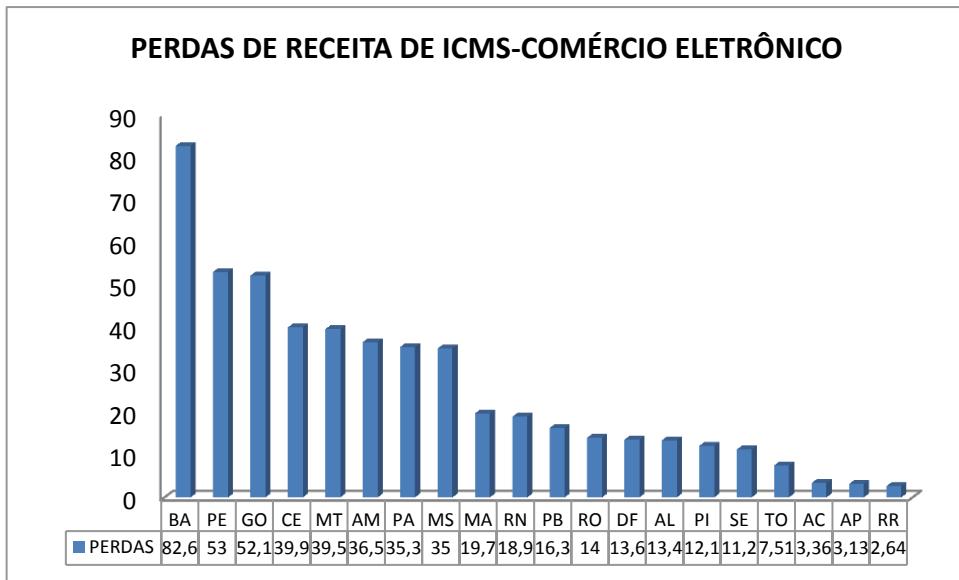
Podemos então considerar a Lei Kandir como um bom exemplo de não materialização dos benefícios esperados de uma medida positiva, em face de ela não ter sido acompanhada de medidas adicionais para evitar efeitos colaterais indesejáveis, pois seus objetivos eram desoneras as exportações e os investimentos e baixar o custo de produção das empresas com o fito de torná-las mais competitivas no mercado internacional.

#### **4.4.5 O ICMS e o Comércio Eletrônico**

A tributação do comércio eletrônico se apresenta como um dos mais novos desafios enfrentados pelas unidades da federação em decorrência da evolução das tecnologias de comunicação e informação ocorrida nas últimas décadas. Há um crescimento que poderia ser considerado como exponencial da aquisição de mercadoria ou bem de forma não presencial por consumidor final, não contribuinte do ICMS. Este fenômeno tem causado o comprometimento da arrecadação dos estados consumidores, bem como tem causado enorme prejuízo ao comércio tradicional local. Para Valadão (2012) estudos recentes apontam para um crescimento das vendas de varejo on line de R\$ 0,55 bilhão em 2001 para R\$ 13,6 bilhões em 2010, excluídas as vendas de automóveis, passagens aéreas e leilões virtuais.

Segundo Valadão (2012), estudos realizados pela Superintendência de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia estima, para 2010, uma perda de receita de ICMS, em função do comércio eletrônico, no total de R\$ 509,91 milhões para vinte unidades federadas, para um faturamento total de R\$ 13,6 bilhões no país:

Gráfico 5 – Perdas de Receita de ICMS – Comércio Eletrônico



Fonte:Sefaz/ Bahia

Para esse tipo de operação, preceitua a CF no inciso VII do § 2º do art. 155 que a totalidade será atribuída a totalidade da arrecadação do tributo ao estado de localização do estabelecimento fornecedor, ou seja, fica assegurado expressamente o princípio da origem. O agravante para a temática da desigualdade regional do país é que há uma concentração das empresas “pontocom” nos estados mais desenvolvidos das Regiões Sul e Sudeste, ocasionando então um indesejado aumento do desequilíbrio econômico entre as regiões brasileiras

Todo esse processo e a morosidade dispensada pelo processo legislativo convencional em confronto com a rápida evolução do processo econômico, fez com que se gerasse uma reação originária na Região Nordeste que consistia na cobrança de uma parcela de ICMS aplicável sobre as operações de compras interestaduais efetuadas por consumidores locais. O inicio se deu através da modificação de suas legislações estaduais e culminou, após adesões de outras regiões, com a assinatura do Protocolo ICMS n. 21/2011, que em sua ementa prevê a exigência do ICMS nas operações interestaduais quando da aquisição de forma não presencial por consumidor final, não contribuinte do ICMS.

O Protocolo 21 conta atualmente com 19 estados e o Distrito Federal, ficando de fora apenas os seguintes estados: Amazonas, Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo. Entre os problemas apontados na solução proposta pelo Protocolo ICMS n. 21/2011 destacam-se: 1) Criação de uma nova hipótese de incidência do ICMS; 2) Aplicação da alíquota interestadual nas operações envolvendo bens que se destinam

a consumidor final; 3)Bitributação para os contribuintes já onerados pela aplicação da alíquota interna no estado de origem (VALADÃO, 2011).

A proposta atual de reforma tributária demonstra que há por parte da União uma preocupação no trato deste problema, pois há a sugestão, como medida para sua resolução, a respectiva correção constitucional que altere o sistema tributário nacional para determinar a partilha do ICMS entre os estados de origem e destino nas operações com consumidor final via internet, reconfigurando tais operações e distinguindo-as das operações de aquisição com presença física efetiva do consumidor final. Se as providencias não forem tomadas, há o perigo de se adotar comportamentos que sejam coniventes com movimentos que afrontam as regras mais elementares do Estado de Direito ao contrariar os mandamentos constitucionais.

#### **4.4.6 Adoção do princípio do destino: repercussão tributária e econômica**

Para uma melhor compreensão das consequências da mudança da tributação na origem para o destino vamos recorrer a Varsano (1995) apud Pinto (2012) que analisa a problemática da tributação do comércio interestadual:

O imposto fosse totalmente cobrado no Estado de destino da mercadoria, haveria uma brecha para a sonegação (para o chamado ‘passeio da nota fiscal’: a mercadoria sairia como se fosse destinada a outra unidade da federação, sem imposto, e seria entregue no próprio Estado de origem para comercialização, iniciando uma cadeia de sonegações); se o imposto fosse integralmente cobrado na origem, seria resolvido o problema da sonegação, mas a distribuição da receita entre Estados tornar-se-ia muito injusta, pois as unidades deficitárias no comércio interestadual são, em geral, as mais pobres. Por isso, adotam-se para o ICMS atual alíquotas interestaduais mais baixas que as internas. (VARSANO, 1995:5 apud PINTO, 2012 p. 134)

Para Valadão (2012) o princípio federativo não é ferido ao se proceder a mudança da arrecadação da origem para o destino, desde que seja acompanhada de medidas de compensação pela perda da arrecadação dos estados produtores, pois em impostos sobre consumo, caso do ICMS, realiza melhor o princípio da equidade. Essa vantagem da aplicação do princípio de destino nas operações interestaduais foi resumida da seguinte forma por Baratto (2005, p. 81 apud Pinto 2012): ”Em federações, a adoção do princípio do destino no que diz respeito à atribuição de receita oriunda das transações interestaduais resulta em uma distribuição horizontal (entre os estados) mais equitativa de receita, posto que o consumo é menos concentrado do que a produção”.

Atualmente o Brasil aplica um modelo híbrido, ou misto, pois utiliza, a depender da operação, o princípio de origem puro, o de origem restrito e o de destino. A diferenciação estabelecida pelo modelo ICMS na CF/1988 obviamente apresenta o reconhecimento da

existência de desigualdades regionais e tem o objetivo de atenuar o problema, que já foi mais grave. Baratto (2005:87 apud Pinto 2012) afirma que neste modelo de tributação, “automaticamente, a receita é repartida entre origem e destino, sem câmara de compensação, fundo ou outro mecanismo”.

O fato de se tornar híbrido cria alguns problemas, pois o ICMS tem como concepção original ser um imposto de destino. Acontece que uma parte do imposto fica no estado produtor, ou na origem, isso estimula que os governos de unidades da federação com mercado consumidor pequeno ofereçam benefícios fiscais para atrair novas plantas, novos investimentos, concorrendo assim para a distorção na alocação de novas indústrias e queda na arrecadação dos demais estados (PAES, 2009 apud PINTO, 2012)

A sistemática de aplicação de alíquotas diferenciadas, teve o grande mérito de dispensar a criação de câmaras ou fundos de compensação para repartir o produto da arrecadação. O Brasil usa para o ICMS o princípio do destino nas operações que destinem a outro estado petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica, e em suas transações com o exterior, pois exonera de tributos a exportação e taxa as importações com a mesma carga utilizada para operações no mercado interno. Dessa forma, o país aliou-se à sistemática utilizada pela maioria dos países, adequando-se às regras do comércio internacional (VALADÃO, 2011).

Giambiagi e Além (2011) enfatizam que a utilização do princípio de destino implica que os impostos sejam cobrados no local onde as mercadorias são consumidas, de modo que as exportações sejam isentas e o país tribute as compras externas conforme as mesmas regras que incidem sobre os bens nacionais. Em razão disso haverá igualdade de tratamento de produtos similares produzidos em países diferentes com a cobrança do imposto pelo princípio do destino. Já a cobrança, da forma que é feita atualmente, pelo princípio da origem, acaba prejudicando a competitividade do produto nacional frente aos bens importados, tendo em vista que a maior parte de nossos parceiros comerciais adota a tributação pelo princípio do destino. É interessante ressaltar que introdução desta mudança deve requerer um prazo de transição de vários anos, levando em conta os acordos de isenção tarifária assinados pelos estados no final dos anos 1990 para atrair os investimentos das empresas multinacionais, feitos com base no princípio de origem e que terão que ser honrados pelos governos estaduais.

## 4.5 PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA DO GOVERNO DE 2008 (PEC 233/ 2008)

Apresentada na Cartilha da Reforma Tributária como um conjunto de mudanças em matéria tributária, proposta de Emenda Constitucional enviada pelo governo federal ao Congresso em fevereiro de 2008 apresenta-se com o objetivo de "criar condições para consolidar os avanços e acelerar ainda mais o crescimento econômico e a redução das desigualdades sociais e regionais" no Brasil. Ainda, ressalta-se que a discussão em torno da proposta elaborada focou-se na ampliação do potencial de crescimento do país, racionalizando o Sistema Tributário para este fim.

Na apresentação, o governo diz-se confiante na tramitação da proposta no Congresso, pelo fato de que o momento macroeconômico brasileiro seria favorável à reestruturação do Sistema Tributário sem grandes perdas absolutas para os agentes envolvidos, já que a arrecadação tenderia a aumentar nos anos seguintes, mesmo com a redução desejada da carga tributária.

### 4.5.1 Metas da PEC 233/2008

De forma geral, levantaram-se as seguintes metas às quais a proposta da reforma tributária estaria orientada a alcançar:

- a) Desoneração Tributária: Redução do número de tributos e do custo de cumprimento das obrigações tributárias pelas empresas e pelos consumidores;
- b) Aumento da formalidade, com distribuição mais equitativa da carga tributária;
- c) Correção de distorções, diminuindo da oneração sobre investimentos e exportações;
- d) Eliminação da guerra fiscal;
- e) Aperfeiçoamento da política de desenvolvimento regional;
- f) Aprimoramento das relações entre a União e os entes federados, visando melhorar o federalismo fiscal no Brasil;
- g) Simplificação da estrutura tributária, eliminando tributos e desburocratizando a legislação tributária.

Por uma ótica mais focada nos objetivos específicos, será apresentada a seguir a gama de alterações na legislação tributária proposta pela PEC 233/2008, isto é, o conjunto de estratégias que o governo elencou para que as metas estipuladas acima fossem cumpridas, caso houvesse aprovação da proposta de reforma.

#### 4.5.2 Estratégias para o cumprimento das metas

- Simplificação dos Tributos Federais

A simplificação da tributação atribuída à União se daria com a extinção - no segundo ano após a aprovação da Reforma - de cinco contribuições que têm papel importante na arrecadação federal: Cofins, PIS, CIDE-Combustíveis, CSLL (incorporado no novo Imposto de Renda para Pessoas Jurídicas) e Contribuição sobre Folha para Salário Educação. Como contrapartida, propôs-se a criação de um imposto adicional, com incidência sobre valor adicionado - o Imposto sobre Valor Adicionado Federal (IVA-F) – que abrangeeria a arrecadação dos tributos extintos (com exceção da CSLL).

A segunda modificação seria a simplificação do IPI, reduzindo o número de alíquotas incidentes sobre a gama de bens industrializados. Sua função limitar-se-ia a: 1. Tributar mais pesadamente fumo e bebidas; 2. Mecanismo de incentivo em políticas industriais, como a Lei de Informática; 3. Mecanismo de incentivo ao desenvolvimento regional, como ocorre com os benefícios para a Zona Franca de Manaus.

Uma terceira alteração se daria em relação à CSLL, que seria incorporada ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), que são dois tributos com mesma base de incidência – o lucro das empresas. Nota-se, aqui, que todos os impostos do governo federal seriam mantidos, já que somente as contribuições citadas entrariam na lista de substituição pelo IVA-F.

- Fim da Guerra Fiscal e Simplificação do ICMS

A proposta colocada em pauta seria a alteração gradual da legislação que estipula a maior parcela da cobrança do ICMS no estado de origem da mercadoria. Ao longo de oito anos, a alíquota devida ao estado de origem seria reduzida a 2%, valor que teria a função estrita de estimular a fiscalização também por parte dos estados originários do bem. Neste processo, a alíquota a ser paga ao estado de destino seria elevada. Desta forma, evitar-se-ia a mudança brusca da distribuição das receitas entre os estados e a interrupção de compromissos firmados entre estes e as empresas recebedoras dos incentivos fiscais.

A lógica desta estratégia está em beneficiar, com a cobrança do ICMS, não o estado que recebe os investimentos produtivos (estado de origem da mercadoria), mas o estado onde se encontra o comprador dos bens e serviços originários do investimento produtivo realizado em outro ente federativo. Ao invés de estimular uma disputa acirrada por atração de investimentos, haveria incentivos para que os estados priorizassem o aumento do consumo, em prol do crescimento da arrecadação de ICMS.

Depois de oito anos ocorreria a substituição do atual ICMS pelo Novo ICMS, que teria legislação única para os 27 estados. As alíquotas seriam nacionalmente uniformes estipuladas pelo Senado e pela Confaz, salvo exceções, constituídas por alíquotas pré-determinadas por lei complementar, as quais os entes federativos teriam direito de alterar conforme sua necessidade.

A solução encontrada para a guerra fiscal abrigaria, ainda, incentivos para reduzir o nível de sonegação fiscal com a possibilidade, incluída na proposta, de haver a cobrança integral do tributo devido no estado de origem. Neste caso, haveria um repasse ao estado de destino da mercadoria, ocorrendo por meio de uma câmara de compensação entre os entes federativos. Ademais, a proposta previa a formação de um Fundo de Equalização de Receitas (FER), que destinaria recursos, de forma decrescente ao longo de um período de transição, dos estados que ganhariam com a reforma tributária para os estados que sofreriam perdas de recursos com ela. A atuação do fundo se daria cada vez menos em função da compensação dos estados que obtêm prejuízos com a desoneração das exportações e cada vez mais a favor da equalização dos efeitos da Reforma.

Por fim, os estados que concedessem novos incentivos por meio de ICMS passariam a ser penalizados, não recebendo os recursos dos Fundos de Participação dos Estados e de Equalização de Receitas.

- Desoneração da Folha Salarial

O proposto referente a este tema foi a redução da contribuição dos empregadores para a previdência de 20% para 14% da folha salarial, de forma gradual - com redução de 1 ponto percentual por ano, a partir do segundo ano após a aprovação da reforma. Adicionalmente, extinguir-se-ia a contribuição para o Salário Educação, substituindo-a pelo IVA-F, como exposto acima. No agregado, as duas medidas corresponderiam à desoneração de 8,5% da folha salarial das empresas, numa tentativa de aumentar os estímulos à formalidade e a competitividade das empresas brasileiras.

- Desoneração dos Investimentos

A estratégia para desonerar os investimentos passava pela redução do prazo para apropriar os créditos de impostos pagos na aquisição de máquinas e equipamentos. No caso do ICMS, o prazo de 48 meses seria reduzido a zero de forma gradativa ao longo de oito anos. Já no caso do PIS/Cofins, a ideia seria reduzir o prazo de 24 meses no menor tempo possível.

- Desoneração da Cesta Básica

A desoneração da cesta básica consistiria na redução de alíquotas de bens essenciais à vida e consumidos pelas classes mais baixas da população, como pão, açúcar e óleo de soja. Com a criação do IVA-F e do Novo ICMS, de alíquotas unificadas, esse processo torna-se menos complicado. A proposta de reforma tributária não é precisa no que tange à proporção da redução dessas alíquotas. Um dispositivo legislativo impediria, entretanto, que as alterações realizadas implicassem aumentos da carga tributária em termos relativos.

- Correção das Distorções do Sistema Tributário

São três as principais alterações relativas a este ponto:

1. Desoneração completa das exportações, que se daria através da transição da tributação do ICMS sobre o estado de destino, que implicaria na eliminação da resistência dos estados em repassar os créditos do tributo a outros entes federativos, e da constituição de um sistema de compensação entre empresas de débitos e créditos tributários.
2. Redução da cumulatividade, com extinção do CIDE-Combustíveis, Cofins e CSLL e com eliminação das restrições a apropriação de créditos tributários de bens e serviços adquiridos pelas empresas.
3. Fim do favorecimento às importações, com extinção da guerra fiscal. Em alguns estados, houve incentivos à importação de máquinas e insumos produtivos, a fim de baratear a produção do setor privado e estimular a manutenção da indústria local.

- Aperfeiçoamento da Política de Desenvolvimento Regional

A política de desenvolvimento regional (PDR) no Brasil apoia-se em duas frentes:

1. Créditos de Fundos Constitucionais de financiamento do Nordeste (FNE), Norte (FNO) e Centro-Oeste (FCO), cujos recursos provêm da vinculação de 3% da receita do IPI e do IR.
2. Aquisição de Debêntures de empresas, através da alocação de recursos orçamentários destinados aos fundos de desenvolvimento do Nordeste (FDNE) e da Amazônia (FDA).

A estratégia contida na proposta de reforma seria ampliar a gama de recursos disponíveis para estes programas e alterar a esfera responsável pelo seu encaminhamento.

Buscar-se-ia ampliar a possibilidade de dispor recursos para investimentos estruturantes de infraestrutura, bem como qualificação da mão de obra, capacitando as economias regionais para explorarem seus potenciais regionais. As mudanças a serem implantadas seriam as seguintes:

1. Criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), que teria como função coordenar a aplicação dos recursos do Programa de Desenvolvimento Regional;
2. Ampliação do montante de recursos destinados ao PDR, via ampliação de 4,1% (considerando os fundos constitucionais, o FDNE e o FDA) para 4,8% do IR e IPI dos recursos que seriam destinados ao novo FNDR;
3. Alargamento do escopo do PDR, com aplicação de até 5% dos recursos em áreas menos desenvolvidas do Sul e do Sudeste;
4. Garantia de que 60% dos recursos do FNDR serão aplicados em financiamentos;
5. Criação de novos instrumentos para alocação dos recursos do FNDR;
6. Investimentos estruturantes, segundo as diretrizes estabelecidas pelo Ministério da Integração e pelas Superintendências Regionais;
7. Transferências para Fundos de Desenvolvimento Regionais, para alocação em investimentos ou setor produtivo. Este novo formato caracteriza-se por maior descentralização da tomada de decisão referente à aplicação dos recursos.

Como em outras frentes, as mudanças seriam feitas de modo gradual, ao longo de oito anos, conforme é indicado na tabela abaixo:

Tabela 3- Previsão da Distribuição de Recursos pela Política de Desenvolvimento Regional

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
% da base da partilha destinada ao FNDR	4,20%	4,30%	4,40%	4,50%	4,60%	4,70%	4,80%
% do FNDR destinado ao financiamento	80%	76%	72%	68%	64%	62%	60%
% mínima destinada ao NE/NO/CO	99%	98%	97%	96%	95%	95%	95%
Projeção de recursos para o PDR (em bilhões de R\$)	9,50%	10,3	11	11,8	12,7	13,6	14,6

Fonte: Cartilha da Reforma Tributária (2008), do Governo Federal

- Aprimoramento das Relações Federativas

Uma primeira mudança relativa a esse ponto seria a revisão do critério de partilha da parcela correspondente a 25% do ICMS, destinada aos municípios. Antes da elaboração da proposta de reforma tributária, a distribuição desses recursos se dava de forma proporcional ao valor adicionado pelo município com suas atividades econômicas. Visto que este critério

provocava um desequilíbrio imenso a favor dos municípios onde se encontram as grandes plantas industriais, a PEC 233/2008 sugeriu que a nova distribuição passasse a ser definido por lei complementar, respeitando, mais uma vez, um processo gradual de transição para as novas definições. Assim, poder-se-ia evitar casos como o constatado pelo estudo feito pelo governo federal para a elaboração da Cartilha da Reforma Tributária (2008, p. 19), que em alguns estados, municípios chegavam a receber 130 vezes mais recursos do que outros. O objetivo seria construir um modelo federativo mais justo. A segunda mudança proposta seria a alteração da base de cálculo para os repasses aos Fundos de Participação dos Municípios e dos Estados.

Se ainda em 2008 as contribuições sociais não eram partilhadas pela União, representando uma grande parcela do crescimento da receita disponível ao governo federal durante os anos 90 e início dos 2000, a PEC 233/2008 propõe que a nova base de cálculo resolva essa distorção, sendo composta pelo novo IVA-F, IPI e IR. Estaria de fora a contribuição sobre folha, o ITR e os impostos utilizados como ferramentas regulatórias – II, Imposto sobre Exportação e IOF, que necessitam de flexibilidade por representarem parte da engrenagem da política econômica.

- Análise da Proposta de Reforma Tributária do governo federal (PEC 233/2008)

Ainda que não tenhamos visto, ainda, quaisquer alterações na estrutura tributária brasileira que remetam à PEC 233/2008, fez-se a opção aqui, por tomá-la como uma das propostas a serem analisadas perante os problemas que se formaram em meio à constituição histórica do Sistema Tributário Nacional, desde a década de 1960, quando esteve pautada uma primeira reforma mais abrangente e sólida.

Entende-se que a PEC 233/2008 pode ser considerada simbólica, à medida que representou uma resposta clara às demandas evocadas pela opinião pública predominante na transição das décadas de 1990 e 2000. A proposta elaborada pelo governo Lula foca suas ações no processo de simplificação da estrutura tributária – reduzindo o número de tributos – e de desoneração tributária (ainda que muitos críticos tenham dúvidas quanto à efetividade das medidas propostas para o alcance deste objetivo). Ao mesmo tempo em que combina sob a mesma égide esses dois elementos, a proposta de reforma em questão despreza completamente um problema fundamental presente no Sistema Tributário Brasileiro, relativo à capacidade que este tem de amenizar as desigualdades sociais existentes no país, em virtude de que uma das características marcantes de nossa estrutura tributária é a de caracterizar-se como motor agravante dessas desigualdades, uma vez que não respeita os princípios estabelecidos na Constituição Federal de equidade e capacidade contributiva.

A seguir será apresentado um levantamento da crítica à PEC 233/2008, em relação a cada uma das principais alterações propostas pela emenda:

- **Extinção de Contribuições Sociais e Criação do IVA-F**

A PEC 233/2008 propõe, em termos gerais, a extinção de quatro contribuições sociais para a formação de um imposto federal de incidência sobre valor adicionado. A CIDE Combustíveis, o PIS, a Cofins e a Contribuição sobre Folha para Salário Educação seriam substituídos pelo IVA-F. O governo expõe que uma das principais causas desta alteração seria a redução da cumulatividade da estrutura vigente, já que a Cofins, a CIDE e o PIS são tributos portadores deste modelo de oneração. A disposição de um sistema tributário com menor grau de cumulatividade traria estímulos à decisão por investimentos, uma vez que as empresas estariam sujeitas a uma carga tributária menor, que não incide duplamente sobre uma mesma base de incidência. Contudo, Lopes Filho (2008) ressalta que a promessa de redução da cumulatividade com a implantação do IVA-F é falsa, já que o novo tributo incidiria sobre a mesma base do ICMS estadual, a operação de bens e serviços em todo território brasileiro. Outra crítica feita por Lopes Filho é a de que o novo imposto sobre valor adicionado constituiria um tributo indireto e seria repassado ao consumidor, desestimulando a ampliação da atividade econômica via aumento do consumo. Realça também, que a mudança proposta não toca desta forma, numa questão fundamental, relativa ao peso desproporcional que a carga tributária tem sobre os atores que consomem bens e serviços, a favor daqueles que fazem parte do circuito de acumulação de capital. Em outras palavras, a oneração sobre o empresariado continuaria sendo reduzida em comparação àquela sobre o consumidor.

Deve-se recordar, ainda, que o IVA-F teria regime de tributação “por dentro”, isto é, a alíquota é calculada sobre o preço final ao consumidor, que já inclui o tributo. Este atributo dificulta a transformação da estrutura tributária em uma estrutura mais transparente ao contribuinte. Com um novo modelo cujo principal tributo seria o IVA-F, nada seria alterado a respeito da transparência desejada. Observamos um segundo ponto de extrema relevância. O fato do IVA-F caracterizar-se com imposto indireto retira dele a capacidade de atuar como tributo progressivo, não alterando, ainda, o caráter regressivo da estrutura tributária brasileira.

- **Alterações relativas ao ICMS**

Além de unificar as 27 legislações existentes do ICMS, o governo federal propôs a mudança da cobrança do imposto, transferindo a arrecadação para o estado de destino da mercadoria ou bem, isto é, aquele que o consome (ou o utiliza como insumo produtivo). Essas alterações provocariam, por outro lado, o desfavorecimento dos estados produtores, que recebem o maior montante de investimentos produtivos. Críticas a este novo modelo são

feitas por Lopes Filho (2008, p. 1), que realça o esmagamento da autonomia dos estados, com a determinação, pela União, das alíquotas que regeriam o novo ICMS. Segundo Lopes Filho, a nova versão do ICMS é criação da União. “Aos estados cabe apenas arrecadá-lo. Não dar-lhe instituição. É um tributo adotivo, gerado por terceiro. Não há criação conjunta”.

Por outro lado, um artigo do DIEESE (2008, p.6) ressalta que, juntamente com o fim da chamada “guerra fiscal”, ocorreria com a mudança da legislação referente à arrecadação do ICMS, uma importante redistribuição regional de recursos. A concentração da arrecadação do ICMS existente nos estados do sul e sudeste - estados usualmente produtores - seria sanada com o favorecimento dos estados consumidores de bens e serviços.

Outra consequência importante para a economia nacional seria o estímulo ao investimento e às exportações, com a redução do prazo de apropriação dos créditos de ICMS (de 48 meses para zero).

- Mudanças no Sistema de Partilhas

No que tange às alterações nas partilhas de recursos do governo federal para os governos municipais e estaduais, a Consultoria Legislativa do Senado fez críticas relativas ao modo de estabelecimento da referência para manter o sistema sem grandes modificações após a suposta reforma. Escolheu-se, para isto, o ano de 2006, que pode carregar, segundo artigo da entidade, uma série de movimentos conjunturais específicos do momento macroeconômico. Há um grande risco de beneficiar atores que experimentaram um ano positivo no que toca a arrecadação de tributos, em 2006. Para que o risco de considerar comportamentos anormais fosse reduzido, a referência deveria levar em conta dados de um período mais longo que um ano.

- Aperfeiçoamento das Políticas Regionais

A criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional é uma iniciativa que torna a política regional claramente mais concentrada nas mãos da União, pois há neste caso, uma explícita centralização do processo decisório, já que o FNDR obedeceria às regras da Política Nacional de Desenvolvimento Regional, formulada e gerenciada na Esplanada dos Ministérios. A responsabilidade dos órgãos mais próximos dos beneficiados deveria ser maior, já que conhecem melhor a realidade local. Outro ponto destacado é a ausência de qualquer garantia de prioridade ao semiárido nordestino, que atualmente tem assegurado o recebimento de metade dos recursos destinados ao Nordeste.

O artigo da Consultoria Legislativa do Senado Federal traça uma crítica favorável à mudança da fonte de financiamento da política de Transporte Público, que passa a ser mais

estável e menos suscetível às oscilações conjunturais. Ao deixar de depender apenas da CIDE Combustíveis, a arrecadação para esta política passa a depender do nível de atividade econômica ao qual estão associados os principais impostos federais.

#### 4.6 PROPOSTAS ALTERNATIVAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

É importante destacar que tais propostas não foram formalizadas enquanto documentos legislativos por seus autores, assim como ocorreu com a PEC 233/2008. Contudo, a instituições e os elaboradores expuseram os princípios que acreditam ser adequados para nortear as transformações na legislação tributária, o que é suficiente para entender seus interesses e examinar as diferenças com a proposta do governo federal.

##### 4.6.1 Proposta Pepe Vargas (PT/RS)

Esta proposta apresenta uma manifesta preocupação sobre as perdas que a seguridade social teria devido aos riscos para o financiamento da saúde, previdência social e assistência social, no caso de aprovação da PEC 233/2008. A proposta, segundo Introíni (2011), também era defendida por parlamentares que criticavam a definição prévia de valores de alíquotas pela PEC e defendiam que seus valores deveriam ser decididos via leis complementares.

O grande medo apresentado pelos movimentos sociais são: a) perda do conceito de orçamento da seguridade social; b) extinção de fontes de financiamento exclusivas seguridade- como a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social). PIS (Programa de Integração Social) e CSSL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido), que seriam incorporadas a outros impostos; c) perda de receitas da previdência social, devido à redução da alíquota da contribuição do empregador que incide sobre a folha de salários; d) Comprometimento da receita para as áreas de saúde e previdência com a diminuição dos investimentos em saúde por parte dos Estados. O receio por parte dos movimentos sociais não deveria se tornar empecilho para a reforma tributária, pois dos defensores da proposta propunham como garantia, a manutenção da CSSLL (Contribuição Social Sobre Lucro Líquido) e a supressão do dispositivo que subtraia recursos da saúde, nos Estados. Defendiam também a reforma tributária, pois tinha a perspectiva incrementar o crescimento econômico em 0,5% ao ano e criar um sistema tributário mais favorável ao crescimento econômico e a geração de empregos, ainda que longe de uma reforma que institua definitivamente no nosso país uma justiça tributária digna deste nome(VARGAS,2013).

Outro aspecto apresentado pela proposta era a necessidade de ampliação do prazo de transição da reforma tributária e a falta de uma garantia clara de compensação que poderia causar graves perturbações ao financiamento da previdência, devido à crença da existência de um rombo em seu orçamento( INTROÍNI, 2011).

#### **4.6.2 Proposta Luis Carlos Hauly (PSDB/PR)**

Para Introíni (2011) a proposta tinha a intenção, de simplificar o Sistema Tributário Brasileiro e propunha uma série de medidas mais radicais tais como:

- Aumento do número de faixas com o objetivo de ampliar a participação do IR na tributação total;
- Retorno da CPMF em caráter permanente – com alíquota reduzida à metade e a possibilidade de deduzi-la da contribuição previdenciária;
- Criação de um imposto sobre movimentação financeira e a substituição do ICMS, IPI, IOF, ISS e Cofins por um imposto seletivo monofásico, isto é, incidente uma única vez sobre o preço final das mercadorias e a incidência deste tributo seria sobre serviços e bens como energia elétrica, combustíveis, comunicações, cigarros, bebidas, veículos, pneus, autopeças, eletroeletrônicos, eletrodomésticos, saneamento e armas de fogo.
- Isenção de toda a cadeia alimentar, bens de ativo fixo, remédios, produtos hospitalares, vestuários, calçados, materiais de construção, móveis e utensílios domésticos, num total de 400 mil itens.
- Manutenção do FGTS, CIDE,PIS/PASEP, além dos impostos sobre propriedade IPTU e ITBI (sobre Transmissão de Bens Inter vivos), sob competência municipal; ITR (Territorial Rural), de competência federal; e IPVA e ITCD (sobre Transmissão causa mortis e doação), sob competência estadual

Além da intenção de simplificar o sistema, observava-se algum foco na redução da regressividade da estrutura, ao se propor as mudanças em questão no Imposto de Renda. Küster (2008, p.6 apud Introíni, 2011) escreve, a respeito, que:

Essa proposta prevê que a arrecadação perdida em diversos itens seria compensada pelos impostos seletivos, aumento da tributação sobre a renda e propriedade e pelo imposto sobre movimentações financeiras. Dessa forma, a renda dos assalariados se elevaria significativamente, pois a renda disponível cresceria substancialmente com a eliminação da maioria dos impostos sobre o consumo, inibiria a guerra fiscal, ao eliminar o atual ICMS, assim como a proposta governista, e também se reduziria a

sonegação e se satisfariam os propósitos já expostos anteriormente como desoneração da folha de pagamentos, redução do custo de investimentos, aumento da formalização do mercado de trabalho e, principalmente, desconcentração de renda (KÜSTER, 2008, p.6, apud INTRINI, 2011 p.70).

O autor da proposta em apresentação sobre reforma tributária realizada no Seminário Propostas de Desenvolvimento, promovido pela Comissão de Desenvolvimento Econômico, Industrial e Comércio, utilizou a denominação de “Sistema Laborcida” para denominar o sistema tributário vigente, que segundo ele, mata-emprego e defendeu o “Sistema Laborgênico” que propunha a harmonização tributária com os países desenvolvidos, a simplificação radical de tributos, a opção pelo crescimento e pelo emprego e a redução das desigualdades sociais.

#### 4.6.3 Proposta da CUT

A proposta de reforma tributária pela CUT – Central Única dos Trabalhadores apresentava como característica uma crítica à PEC 233/2008, mas por outro lado apresentava alguns pontos de convergência à proposta do governo. A CUT apresentou as seguintes propostas para a reforma tributária

- Eliminação da cobrança do imposto de renda sobre as aposentadorias;
- Dedução do imposto de renda dos gastos com planos de saúde e educação;
- Dedução do imposto de renda para gastos com aluguel;
- Redução de impostos sobre produtos de consumo popular;
- Aumento da tributação sobre itens de consumo de luxo;
- Aumento do número de faixas da tabela do imposto de renda;
- Tratamento especial para o 13º salário que passaria a ser somado aos 12 salários do ano e, assim, deixe de ter tributação exclusiva;
- Incentivo a empresas que empregam muitas pessoas, transferindo parte da contribuição patronal ao INSS para o faturamento, reduzindo a incidência sobre a folha;
- Adoção do imposto sobre grandes fortunas;
- Aumento da participação dos tributos diretos (aplicados sobre a renda) no total arrecadado; entre outras.

Havia nesta série de medidas elencadas acima duas aspirações que atuam em conjunto, conforme salientou Introíni (2011), ou seja: o esforço para tornar a legislação tributária favorável à redução das desigualdades de renda e também deixa-la condizente com o princípio de essencialidade, uma vez que não oneraria através do imposto de renda ,serviços essenciais como educação e saúde.

Além das propostas acima a CUT alertava que a forma de redução da alíquota da contribuição previdenciária do empregador (desoneração tributária) e da substituição da contribuição para o Salário Educação pelo IVA-F, proposta pela PEC 233/2008, cuja intenção era incentivar o aumento dos postos de emprego formal, deveria ser acompanhada por alguma garantia de geração de empregos, em forma de contrapartida a ser cumprida pelo empregador. Evitar-se-ia assim que o incentivo fiscal incluído na reforma transformasse-se, não em aumento do número de empregados formais, mas em aumento das margens de lucro das empresas (INTROÍNI, 2011).

#### **4.6.4 Proposta da FIESP**

A FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, entidade que congrega associados de grande peso do segmento industrial brasileiro, se manifestou com relação à reforma tributária e fundamentou sua proposta, segundo Introíni (2011), apresentando os seguintes princípios:

1. Formação de sistema simples, coerente e transparente;
2. Eliminação de competências residuais para estabelecimento de novos tributos;
3. Reforço das garantias constitucionais dos direitos dos contribuintes.

Neste contexto, conforme Introíni (2011), a FIESP apresentou algumas sugestões necessárias ao encaminhamento da reforma tributária tais como:

- Alongamento do prazo de transição para o novo sistema, de 8 para 12 anos;
- Garantia de inclusão no texto de proibição para criação de novos tributos por medida provisória;
- Fim dos benefícios fiscais portuários baseados no ICMS conhecida como “guerra dos portos” – que estimulariam as importações desleais de mercadorias produzidas no exterior;

- Retirada da proposta de tributação sobre o lucro bruto das empresas mineradoras, em 3% – hoje estas empresas são tributadas com base no lucro líquido, em 2%.

A FIESP também apresentou, no ano de 2009, algumas críticas a pontos que estavam contido na PEC 233/2008, tais como:

- A manutenção do cálculo do ICMS “por dentro” – que tem como característica incluir o imposto na base de cálculo do valor do mesmo;
- Convalidação de benefícios fiscais passados – considerado fator de perpetuação da chamada guerra fiscal.
- Ampliação dos benefícios para a Zona Franca de Manaus – que ocorreria em caso de perda de competitividade da zona franca em relação ao resto do país (INTROÍNI, 2011).

#### **4.6.5 Proposta do Senador Francisco Dornelles (PP/RJ)**

A proposta que teve o Senador Francisco Dornelles como relator da Subcomissão Temporária da Reforma Tributária (CAERT), segundo Introíni (2011), tem o mérito de levantar dois principais pontos fundamentais à execução de uma reforma de boa qualidade que são: melhoria da qualidade da tributação no Brasil e redução da carga tributária.

No sistema tributário atual em relação à cobrança sobre bens e serviços, os estados ficam com a responsabilidade pela cobrança do ICMS, enquanto que a União é responsável pela cobrança dos seguintes tributos :IPI; COFLNS; PIS; CIDE; FUST:FUXTEL e outras contribuições. O sistema tributário proposto propõe então a fusão dos diferentes tributos que alcançam o mercado interno de bens e serviços, em um único e amplo imposto sobre valor adicionado constitui uma mudança fundamental do novo sistema tributário.

Esta proposta sugere a criação de um IVA nacional, conforme documento expedido pelo CAERT, com as seguintes características:

- Competência legislativa exclusiva da União;
- Fiscalização pelos Estados e pelo Distrito Federal;
- Arrecadação nacional, compartilhada entre as duas esferas de governo;
- Desoneração das exportações e dos investimentos produtivos;

- Criação de cadastro único e sistema nacional de informações - emissão eletrônica de notas fiscais.
- Alíquotas seletivas e fixadas em lei complementar. O Senado enquadrará por alíquota as mercadorias e os serviços, por iniciativa do Executivo Federal.
- Cobrança integral na origem.
- No caso dos estados, pertence ao de origem uma pequena parte do arrecadado em qualquer caso. A maior parte dos recursos alocada entre todos Estados segundo índice de participação relativa no consumo final dos bens e serviços tributados, apurado periodicamente pelo IBGE.
- Manutenção da repartição de 25% da receita estadual do IVA para Municípios.
- Nos primeiros três anos, quota estadual alocada conforme a atual participação de cada Estado na arrecadação nacional de ICMS.
- Fundo de compensação para eventuais perdas estaduais, tendo por base o total da arrecadação tributária da União.
- Vedaçāo à concessāo de incentivos fiscais que nāo tenham caráter nacional. Fomento ao desenvolvimento regional permitido com recursos oriundos do orçamento próprio.
- Manutenção da diferenciação de alíquota na Zona Franca de Manaus equivalente ao atual IPI
- Facultado a Estado a aplicāção de alíquota de ICMS superior à padrão e criação adicional sobre consumo final de até 4 bens cobrado no destino.
- Competência da justiça estadual. As receita de multas irão apenas para estado responsável pela cobrança ou para União no caso de fiscalização supletiva.

Introíni (2011) ressalta também como importante, a manutenção do FPM e FPE- Fundos de Participação dos Municípios e dos Estados - com a ampliação da base, pois seria formada por todos os tributos que comporiam a nova arrecadação tributária da União, com exceção da contribuição previdenciária. Outro fator importante seria a ampliação dos fundos de desenvolvimento regional e da criação do Fundo de Compensação para suprir eventuais perdas de arrecadação de estados.

## 4.7 ATUAL PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA

A atual proposta de reforma tributária tem como ponto de partida o Projeto de Resolução nº 1 do Senado Federal, mas faz parte de um conjunto de iniciativas que estão sendo propostas pela União com vistas ao aperfeiçoamento do federalismo fiscal brasileiro. Com efeito, a par da redução das alíquotas interestaduais do ICMS, estão sendo propostas, também, através da Medida Provisória 599 a prestação de auxílio financeiro às unidades federadas em que se venha a constatar perdas de arrecadação em decorrência da aludida redução de alíquotas e a instituição de um Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR), destinado a estabelecer fonte de financiamento para a execução de programas, projetos e ações de investimento e desenvolvimento produtivo.

Além disso, estão sendo alterados também os critérios de indexação aplicáveis aos contratos de refinanciamento celebrados entre a União, os estados e os municípios. Por fim, foi proposto um quórum diferenciado para fins de aprovação de convênio, a ser celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal, com o objetivo de equacionar os benefícios e incentivos fiscais concedidos em desacordo com os ditames constitucionais. Nesta perspectiva, na medida em que as alíquotas interestaduais sejam gradualmente reduzidas, a tributação será deslocada da origem para o destino, providência esta que, inequivocamente, objetivará desestimular a concessão dos benefícios fiscais ensejadores da guerra fiscal.

### 4.7.1 Projeto de Resolução do Senado Federal nº 1 – PRS 1

O PRS 1 cuida de reduzir as alíquotas nas operações e prestações interestaduais relativas ao imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Tal redução, conforme exposição de motivos do Ministro Guido Mantega, se afigura imprescindível em face do cenário de guerra fiscal instaurado entre os Estados da Federação, os quais têm buscado atrair investimentos para seus respectivos territórios mediante a concessão de benefícios fiscais irregulares, em matéria de ICMS. Estes benefícios são considerados irregulares, pois foram decididos sem a anuência do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, havendo então a necessidade de desestimular tais práticas tendo em vista os efeitos danosos ao princípio federativo através de alteração da disciplina normativa ora vigente.

Neste contexto, o Projeto de Resolução prevê que a alíquota aplicável às operações e prestações interestaduais será gradualmente reduzida de modo a alcançar o patamar de 4% (quatro por cento): no décimo segundo ano, em se tratando de operações e prestações realizadas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Espírito Santo, destinadas às regiões Sul e Sudeste; e no terceiro ano, nas demais operações e prestações. Nas operações e prestações interestaduais originadas na Zona Franca de Manaus, bem como nas operações interestaduais com gás natural, a alíquota será de 12% (doze por cento).

#### **4.7.2 Medida Provisória nº 599 – MP 599**

A Medida Provisória nº 599, de 27 de dezembro de 2012 e apresenta em sua exposição de motivos, formulada pelo Ministro Guido Mantega, a prestação de auxílio financeiro pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, com o objetivo de compensar perdas de arrecadação decorrentes da redução das alíquotas nas operações e prestações interestaduais relativas ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), dentre outras providências.

Neste contexto, a prestação de auxílio financeiro às unidades federadas em que se venha a constatar perdas de arrecadação em decorrência da aludida redução de alíquotas interestaduais impõe-se como meio de propiciar condições para implementação da medida, haja vista que as dificuldades orçamentárias por que passam Estados e Municípios têm sido usualmente apontadas como impedimento à implementação das reformas, razão pela qual se propõe a edição da MP 599.

- Resumo da Proposta da União
  - 1) Redução da alíquota interestadual para 4% em até 12 anos, com “parada” em 7% e 4% por 5 anos;
  - 2) Criação do Fundo de Compensação de Receitas (FCR) para compensar os estados pela perda efetiva de arrecadação;
  - 3) Criação do Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR) para compensar os estados pela redução do papel do ICMS como instrumento de política industrial e desenvolvimento econômico;
  - 4) Realização de acordo de “convalidação” de benefícios e incentivos fiscais que não foram aprovados pelo CONFAZ;
  - 5) Redução da taxa de juro incidente sobre as dívidas estaduais junto à União.

Para um melhor entendimento apresentamos abaixo a figura apresentada pelo Ministro Guido Mantega quando da apresentação da MP 599:

Figura 1 - Cronograma de Redução de Alíquota Interestadual



Estados “avançados”: Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo

Estados “emergentes”: Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo

Fonte: Brasil, (2012)

A prestação de auxílio financeiro pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, com o objetivo de compensar perdas de arrecadação decorrentes da redução das alíquotas nas operações e prestações interestaduais relativas ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, será devida em relação aos estados nos quais se constatar perda de arrecadação, e aos seus respectivos municípios, na medida da perda efetivamente constatada, observado o seguinte:

I - para efeito de aferição dos valores a serem transferidos às unidades federadas serão considerados os resultados apurados na balança interestadual de operações e prestações destinadas a contribuintes do ICMS, promovidas no segundo ano anterior ao da distribuição;

II - os valores serão apurados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, no mês de junho de cada ano, com base nas notas fiscais eletrônicas emitidas no ano imediatamente anterior, na forma estabelecida pelo Ministério da Fazenda, para aplicação no exercício seguinte;

III - o montante referente a cada ano será entregue em doze parcelas mensais e iguais, até o último dia útil de cada mês, atualizadas com base na variação média do Produto Interno Bruto – PIB apurado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, verificada no quadriênio imediatamente anterior ao exercício em que se fizer a apuração dos valores.

Os valores referentes à compensação citada acima são considerados transferências obrigatórias e serão devidos pelo período de vinte anos e a entrega dos recursos ocorrerá na forma fixada pelo Ministério da Fazenda.

Para efeito da atualização, caso haja alteração posterior nos dados relativos ao PIB, os índices utilizados permanecerão válidos para os devidos fins, sem qualquer revisão de valores já apurados, sendo a eventual diferença considerada quando da atualização relativa aos exercícios subsequentes.

De acordo com a proposta no início em 2014 os estados apresentarão informações sobre seus incentivos fiscais e realizam acordo de convalidação no primeiro trimestre de 2013. Então a União calcula perdas efetivas de cada estado com base nos dados de 2012 e divulga resultado no segundo trimestre de 2013. A proposta de transferência de recursos é incluída no PLOA – Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2014, com correção prevista pelo IPCA ou IPCA + crescimento real médio do PIB e as transferências mensais começam a partir de janeiro de 2014, quando iniciar a transição para a alíquota de 4%.

Não ensejarão a prestação do auxílio financeiro às perdas de arrecadação resultantes da:

I - concessão de isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido ou outorgado, devolução de imposto, e de quaisquer outros incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros relacionados direta ou indiretamente ao ICMS;

II - alteração nos critérios constitucionais de tributação das operações e prestações interestaduais destinadas a não contribuinte do imposto.

III - redução da alíquota interestadual incidente nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, a que se refere a Resolução nº 13, de 26 de abril de 2012, do Senado Federal, que fixa em 4% a alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Ou seja, A compensação não inclui perdas pelo fim da guerra dos portos e pela mudança constitucional na divisão da arrecadação do ICMS por comércio não presencial;

Para o efetivo recebimento do auxílio financeiro de que trata a Medida Provisória, os estados e o Distrito Federal ficam obrigados a fornecer ao Ministério da Fazenda as informações relativas aos incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros concedidos aos seus respectivos contribuintes e o descumprimento da obrigação prevista no parágrafo anterior implica suspensão da prestação do auxílio financeiro enquanto perdurar a omissão por parte da unidade federada, relativamente às informações solicitadas. Então ao ser constatada a falta de informação relativa a determinado favor fiscal concedido, será deduzido do valor das transferências imediatamente subsequentes o montante equivalente ao respectivo benefício fiscal ou financeiro omitido.

A concessão de benefício fiscal ou financeiro a determinado setor econômico presume-se usufruído por todos os contribuintes cadastrados no respectivo código da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, salvo demonstração em contrário a cargo da unidade federada concedente.

A União poderá adotar metodologia simplificada de apuração dos valores a serem transferidos, hipótese em que serão consideradas a balança interestadual apurada para efeito de aferição dos valores a serem transferidos às unidades federadas serão considerados os resultados apurados na balança interestadual de operações e prestações destinadas a contribuintes do ICMS, promovidas no segundo ano anterior ao da distribuição.

A prestação do auxílio financeiro de que trata a Medida Provisória não poderá exceder o valor equivalente a R\$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais) por ano, devendo tal valor ser distribuído proporcionalmente às perdas constatadas, na hipótese em que tais perdas sejam superiores ao referido montante e o Ministério da Fazenda estará incumbido de divulgar anualmente os resultados da balança interestadual apurada, e os valores a serem transferidos a cada unidade federada no exercício subsequente.

A MP 599 prevê que do montante dos recursos que couber ao estado a União entregará diretamente ao próprio estado 75% (setenta e cinco por cento) e aos seus Municípios 25% (vinte e cinco por cento). O rateio entre os municípios obedecerá aos coeficientes individuais de participação na distribuição da parcela do ICMS dos respectivos estados, aplicados na data de entrega do recurso financeiro. Esta providência visa assegurar a participação dos Municípios no rateio dos valores em questão.

Para entrega dos recursos serão deduzidos, até o montante total apurado no respectivo período, os valores das dívidas vencidas e não pagas da respectiva unidade federada, na seguinte ordem:

I - as contraídas com a União,

- II - as contraídas com garantia da União, inclusive dívida externa; e
- III - as contraídas com entidades da administração indireta federal.

Deverá ser respeitada a ordem estabelecida e serão deduzidos, até o montante total apurado no respectivo período, os valores das dívidas vencidas e não pagas primeiramente pela administração direta, depois os valores das dívidas vencidas e não pagas pela administração indireta da unidade federada. Desde que seja respeitada a ordem prevista, o Poder Executivo federal poderá autorizar a quitação de parcelas vincendas, mediante acordo com o respectivo ente federado, e quanto às dívidas com entidades da administração federal indireta, a suspensão temporária da dedução, quando indisponíveis, no prazo devido, as informações necessárias.

A entrega dos recursos à unidade federada será realizada pela União, após a compensação de os valores das dívidas vencidas e não pagas, mediante crédito, em moeda corrente, à conta bancária do beneficiário.

A União condiciona a prestação do auxílio financeiro à apresentação de relação com a identificação completa de todos os atos relativos a incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros cuja concessão não foi submetida à apreciação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ e a celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, até o dia 31 de dezembro de 2013.

O projeto de Medida Provisória cuida também de instituir o Fundo de Desenvolvimento Regional - FDR - com vistas a estabelecer fonte de financiamento para a execução de programas, projetos e ações de investimento e desenvolvimento produtivo e autorizar a União a transferir recursos para os estados com vistas à incentivar investimentos com potencial efeito multiplicador sobre a região e dinamização da atividade econômica.

O FDR terá como agente operador instituição financeira oficial federal definida em ato do Poder Executivo, com as seguintes competências:

- I - identificar e orientar a preparação de projetos de investimentos a serem submetidos aos Comitês Estaduais de Planejamento e Investimento;
- II - em caso de viabilidade econômica, apoiar os projetos de investimentos aprovados pelos Comitês Estaduais de Planejamento e Investimento;
- III - fiscalizar e comprovar a regularidade dos projetos sob sua orientação; e
- IV - propor a liberação de recursos financeiros para os projetos em implantação sob sua orientação.

A própria MP em sua exposição de motivos ressalta que “essa medida enquadra-se em um conjunto de iniciativas que visam alterar a estrutura federativa por meio de um novo

modelo para o ICMS e o desenvolvimento regional". Configura-se como uma iniciativa concebida no bojo da reforma do ICMS e que tem o objetivo de substituir o instrumento conhecido como "guerra fiscal", utilizado até então como mecanismo de atração de empresas, por um instrumento que pretende ser mais efetivo e harmônico. Nesse sentido, a atuação do Fundo se somará aos demais instrumentos existentes de desenvolvimento regional, tais como os Fundos Constitucionais de Financiamento e os Fundos de Desenvolvimento.

O FDR deverá ser constituído por meio de aportes de recursos que totalizarão R\$ 222.000.000.000,00 (duzentos e vinte e dois bilhões de reais), distribuídos ao longo de 20 anos, por meio de empréstimos da União ao Fundo com incidência de TJLP. Os estados e o Distrito Federal possuirão participações nos recursos que deverão ser utilizados para financiar projetos de investimento e desenvolvimento produtivo.

A MP 599 prevê o funcionamento do Fundo de Desenvolvimento Regional da seguinte forma:

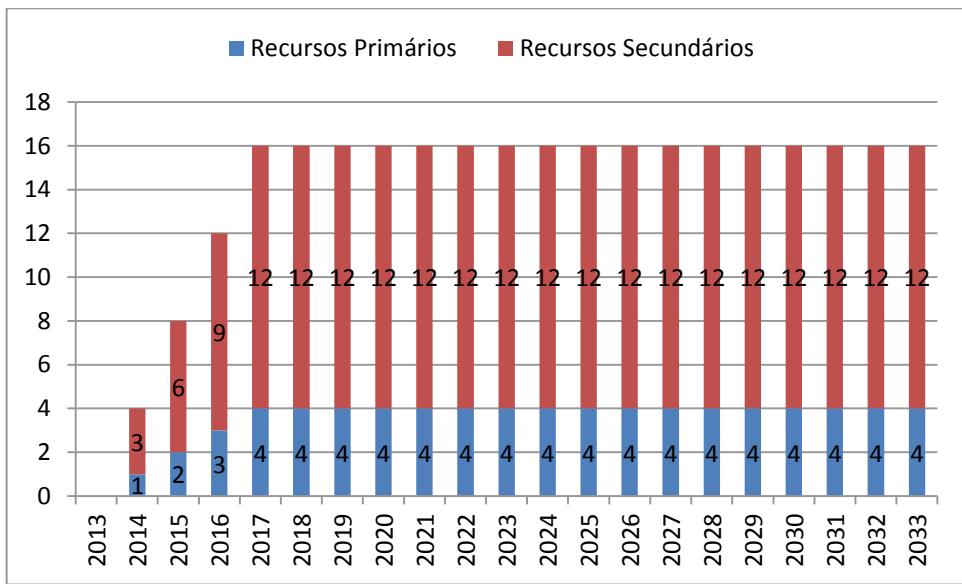
- A proposta inclui previsão anual de desembolso nominal, por 20 anos;
- As transferências começam com R\$ 4 bi em 2014 e atingem R\$ 16 bi a partir de 2017 (total de R\$ 296 bi em 20 anos);
- O fundo engloba recursos primários e financeiros, na proporção 25% e 75%;
- Os recursos deverão ser utilizados em iniciativas de apoio a empresas e desenvolvimento produtivo;
- Os recursos financeiros serão alocados de acordo com as diretrizes do estado e operacionalizados por meio de instituição financeira federal.

Os recursos do FDR serão constituídos da seguinte forma:

- I - dotações orçamentárias consignadas nas leis orçamentárias;
- II - eventuais resultados de aplicações financeiras à sua conta;
- III - saldos não utilizados na execução dos programas, projetos e atividades;
- IV - eventual parcela excedente dos recursos oriundos de juros dos financiamentos concedidos pelo agente operador; e
- V - outros recursos previstos em lei.

Os riscos resultantes das operações realizadas com recursos do FDR serão suportados integralmente pelo agente operador, na forma que dispuser o Conselho Monetário Nacional e o montante dos recursos do FDR a serem disponibilizados ao agente operador, ali contida a respectiva dotação orçamentária e a emissão de títulos, estarão limitados ao total de R\$ 222.000.000.000,00 (duzentos e vinte e dois bilhões de reais) e distribuídos conforme gráfico abaixo.

Gráfico 6 – Proposta de Recursos do Fundo de Desenvolvimento Regional, em R\$ bi



Fonte: Ministério da Fazenda, 2012

Uma vez especificadas as fontes de recursos bem como o montante a ser disponibilizado é interessante analisar o que está especificado no Art.14 que fala o seguinte:

Art. 14. A União poderá emitir, sob a forma de colocação direta, em favor do agente operador, títulos da Dívida Pública Mobiliária Federal, cujas características serão definidas pelo Ministério da Fazenda.

Parágrafo único. Fica assegurada ao Tesouro Nacional remuneração compatível com a taxa de remuneração de longo prazo, no caso dos recursos transferidos nos termos do caput.

Isto significa que se o Governo Federal não tiver dinheiro (receita primária) para aportar no FDR, poderá emitir dívida como tem feito com os bancos públicos e emprestar para o FDR por, por exemplo, 20 anos. Esta possibilidade de emissão de títulos, pode significar que na fonte de recursos do FDR, o que pode predominar são os recursos financeiros e não os recursos primários do orçamento geral da união (receita primária). Tal procedimento foi citado e apresentado pelo Ministro Guido Mantega quando da apresentação aos governadores e na CAE-Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal

Segundo Almeida (2013), o Brasil corre o risco de fazer uma reforma tributária com o aumento da dívida pública, ao invés de reduzir de forma sustentável sua carga tributária e de racionalizar seu sistema tributário. Caso isto aconteça, teremos uma reforma tributária que, no futuro, exigirá mais carga tributária para pagar a dívida da reforma tributária. Como o volume de recursos se apresenta expressivo, que segundo o Ministro da Fazenda será de R\$ 16

bilhões ao ano, a partir de 2017 (sendo R\$ 12 bilhões em dívida nova todos os anos), totalizando R\$ 296 bilhões em vinte anos (ver slide da apresentação do Ministro abaixo). Em resumo, segundo Mansueto (2013) , esse é mais um risco fiscal.

Figura 2 - Fontes de Recursos do Fundo de Desenvolvimento Regional



Fonte: Ministério da Fazenda, 2012

Para fins de alocação dos recursos no âmbito do FDR os estados e o Distrito Federal serão divididos em dois grupos, da seguinte forma:

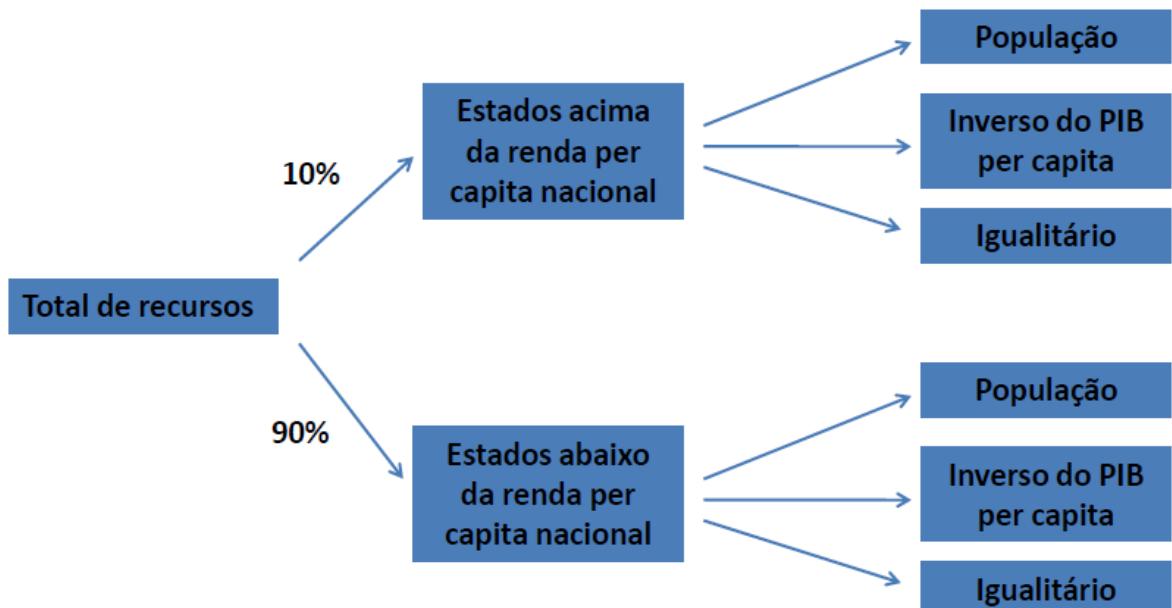
- O primeiro grupo será composto pelas referidas unidades federadas que estiverem acima do PIB per capita nacional;
- O segundo grupo será composto pelas referidas unidades federadas que estiverem abaixo do PIB per capita nacional.

A distribuição dos recursos entre os dois grupos será determinada pela soma do inverso do PIB per capita dos integrantes de cada grupo em relação à soma do inverso do PIB per capita de todas as unidades federadas.

O coeficiente aplicável a cada membro do grupo será obtido a partir da soma ponderada:

- da sua respectiva participação populacional em relação ao total do grupo, com peso de dez por cento;
- do inverso do seu respectivo PIB **per capita** em relação à soma dos inversos do PIB per capita dos membros do grupo, com peso de oitenta por cento; e
- igualitariamente entre os membros do grupo, com peso de dez por cento.

Figura 3 – Distribuição de Recursos do FDR



Fonte: Brasil, (2012)

Os parâmetros utilizados para cálculo dos coeficientes deverão ser atualizados conforme divulgação dos respectivos indicadores pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, produzindo efeitos a partir do ano seguinte ao da atualização. Ficando o Ministério da Fazenda encarregado de calcular os coeficientes resultantes da atualização e em caso de inexistência de atualização os coeficientes ficam mantidos até que nova atualização seja feita.

As condições, prazos, demais critérios das operações realizadas com recursos do FDR, e a remuneração da instituição financeira oficial federal operadora desses recursos nos financiamentos serão definidos pelo Conselho Monetário Nacional.

Para gerir os recursos a MP-599 prevê a criação do Comitê Gestor do FDR - CGFDR, vinculado ao Ministério da Fazenda, com as seguintes atribuições:

- I - promover a integração das ações do FDR e das operações de forma a orientar e coordenar todas as ações;
- II- supervisionar o cumprimento das diretrizes estipuladas para a alocação de recursos do FDR;
- III - promover avaliações de impacto econômico dos investimentos realizados considerando o potencial de geração de emprego e renda e a redução das desigualdades regionais e sociais.

O CGFDR terá sua composição e funcionamento definidos em Ato do Poder Executivo e receberá também representantes dos Comitês Estaduais de Planejamento e Investimento.

A União entregará aos estados e ao Distrito Federal recursos da ordem de R\$ 74.000.000.000,00 (setenta quatro bilhões) que serão distribuídos até o ano de 2033 com o objetivo de custear programas dos governos estaduais destinados a incentivar investimentos com potencial efeito multiplicador sobre a região e dinamização da atividade econômica local.

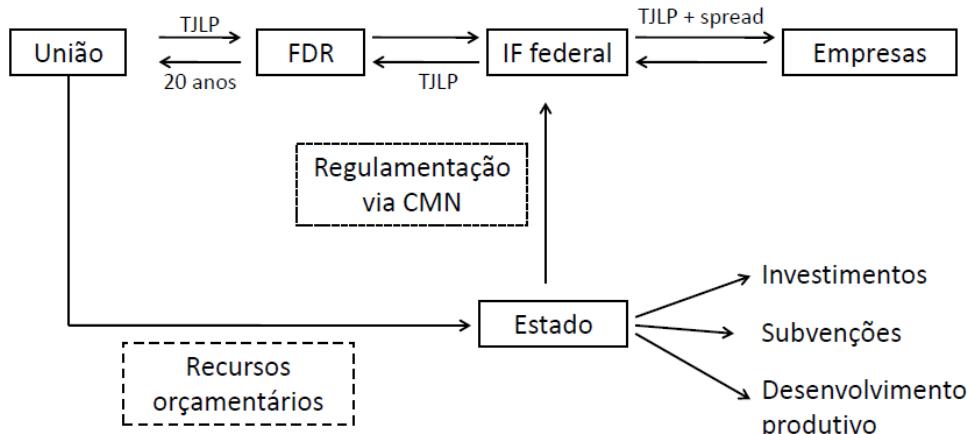
Os recursos poderão ser utilizados para pagamento de subvenção econômica à instituição financeira federal, sob a forma de equalização de taxa de juros, nas operações de crédito custeadas com recursos do FDR. A subvenção econômica corresponderá ao diferencial entre custo da fonte de recursos, acrescido da remuneração a que fará jus a instituição financeira oficial federal, e os encargos cobrados do tomador final do crédito.

A forma e as condições para pagamento da subvenção serão definidas em ato expedido pelo Ministro de Estado da Fazenda e a entrega dos recursos ocorrerá em parcelas mensais, sendo cada parcela entregue até o último dia útil de cada mês.

Fica vedada a disponibilização dos recursos do FDR e dos recursos caso constatadas, por parte da União ou de qualquer unidade federada, a concessão, prorrogação ou manutenção de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro em desacordo com o previsto na legislação.

Os Estados e o Distrito Federal deverão demonstrar a efetiva utilização dos recursos de que trata o art. 20 nas ações previstas neste Capítulo e produzir relatórios de prestação de conta de modo a assessorar as atividades do CGFDR, em conformidade com as normas estabelecidas pelo Ministro de Estado da Fazenda.

Figura 4 – Esquema de Funcionamento do FDR



Fonte : Brasil, (2012)

Embora a proposta apresentada represente um avanço importante, ainda precisa ser aperfeiçoada, com vistas a assegurar a continuidade do desenvolvimento das regiões menos desenvolvidas do país e, também, afastar o risco de um processo de desindustrialização e desinvestimento dos Estados dessas regiões. Em recente debate promovido na Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado sobre a unificação do percentual das alíquotas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) ficou demonstrado que os estados estão longe de um acordo para pôr fim à guerra fiscal, devido à resistência dos Secretários de Fazenda dos estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, pois eles mantêm a defesa de uma reforma tributária ampla, além da diferenciação na arrecadação de impostos como o ICMS em relação aos estados do Sul e Sudeste.

Segundo Cláudio José Trinchão, atual coordenador do Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária), a concessão de isenção de impostos para que empresas se fixassem nos estados menos desenvolvidos ocorreu ao longo dos anos por falta de uma “política de desenvolvimento regional estruturante”. O secretário nacional do Confaz ressaltou que as medidas propostas pelo governo federal não atendem os estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste que recolhem 12% de ICMS nas transações interestaduais, o que lhes permite conceder um percentual de isenção do imposto maior, viabilizando o crescimento industrial. “Na medida em que houver unificação de alíquotas, será um desastre para os estados mais pobres”, frisou o secretário da Fazenda do Ceará, Carlos Mauro Benevides Filho. Já o secretário da Fazenda de Minas Gerais, Leonardo Maurício Colombini Lima, destacou que um estado não pode conceder incentivos em prejuízo aos demais, mas admitiu que os estados mais pobres tenham alíquota diferenciada, desde que o produto seja fabricado nesses entes federados (CHAGAS, 2013).

Como se sabe, os estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste são carentes em infraestrutura e demandam altos custos de logística para abastecer o mercado consumidor localizado nos distantes centros urbanos do Sudeste e Sul. Segundo avaliação de entidades de classe e de algumas empresas, o acréscimo dos custos apenas com fretes, por exemplo, varia entre 3% e 6% do valor total das mercadorias originárias desses estados e destinadas ao abastecimento do mercado brasileiro. Assim, a permanência das indústrias nos referidos estados não será viável se os benefícios concedidos forem equivalentes a um percentual inferior a 6% do valor da mercadoria, sendo insuficiente para suprir o déficit de competitividade dos investimentos realizados em regiões distantes dos grandes centros consumidores.

A proposta de criação de um Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR) visa justamente cumprir o papel de atratividade e desenvolvimento industrial dessas regiões do país menos favorecidas economicamente. Ao que tudo indica, no entanto, os recursos propostos para o FDR – R\$ 3 bilhões de recursos do Orçamento Geral da União (OGU), complementados por R\$ 9 bilhões em financiamentos com juros equivalentes à TJLP – não são suficientes para viabilizar a manutenção nos estados menos desenvolvidos das indústrias ali instaladas que contavam com a concessão de benefícios do ICMS. Adicionalmente, a previsão de aporte de recursos por um prazo de 16 anos também não é suficiente, já que tais recursos são necessários enquanto persistirem as causas que o justificam: a existência de relevantes diferenças de desenvolvimento regional.

Nesse sentido, para que se afaste o risco de descontinuidade do desenvolvimento das regiões afetadas, bem como dos nefastos efeitos de um processo de desindustrialização desses estados, é indispensável garantir uma fonte de recursos que seja autossustentável, suficiente e adequada para atingir essa finalidade. Nesse caso, a melhor fonte é a que hoje já tem desempenhado, com eficácia, essa função desenvolvimentista de estados menos favorecidos economicamente: os recursos do ICMS.

O que se propõe, desse modo, é que parte do Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR), seja complementada com recursos do próprio ICMS, sem prejuízo dos recursos federais (orçamentários e financeiros) que puderem ser agregados a esse nobre objetivo de promoção do desenvolvimento das regiões menos favorecidas do país.

## 5 IMPACTO MP 599 NAS UNIDADES FEDERATIVAS

Neste capítulo apresentamos os procedimentos metodológicos utilizados pelo GT44A-Alíquotas Interestaduais para obter a Balança Comercial Interestadual de 2011 e calcular o impacto no ICMS decorrente de redução nas alíquotas aplicadas às operações interestaduais.

Para fins didáticos, apresenta-se primeiro a metodologia, em seguida a descrição das tarefas realizadas, depois o resumo dos resultados e a forma de leitura dos mesmos, e por fim sugestões do GT44A – Alíquotas Interestaduais (grupo constituído por representantes das Secretarias Estaduais, Ministério da Fazenda e da Receita Federal), para a metodologia nos futuros levantamentos de dados, de forma a aperfeiçoar o cálculo do impacto em questão, assim como comentários sobre os resultados obtidos.

Adianta-se que foi calculado o impacto no ICMS decorrente de redução nas alíquotas aplicadas às operações (expressão "operações" estende-se às "prestações") interestaduais, conforme proposta apresentada pelo Governo Federal em reunião com os Governadores em 07/11/2012, que contempla a seguinte transição na redução das alíquotas. Repete-se abaixo a tela da apresentação do Ministro da Fazenda:

Figura 5 – Transição de Redução de Alíquotas



Fonte: Ministério da Fazenda, 2008

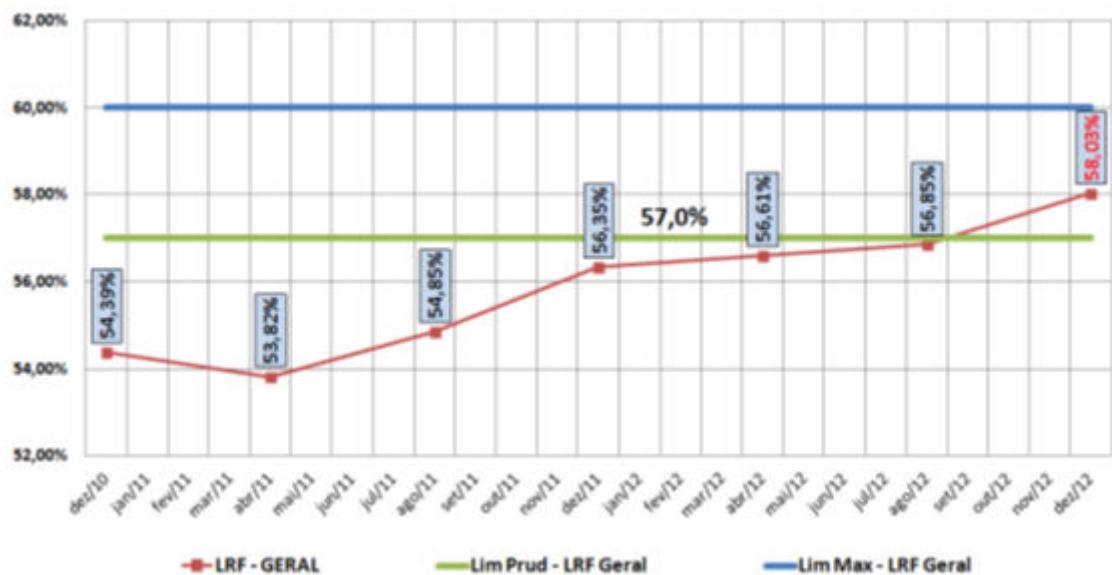
### 5.1 SITUAÇÃO DO ESTADO DE SERGIPE

Os dados gerais do comportamento financeiro do Estado de Sergipe, Segundo relatório do último quadrimestre de 2012, apresentado pelo Secretário de Estado da Fazenda na Assembleia Legislativa demonstram que há um equilíbrio entre receita e despesa. O

equilíbrio das contas ficou evidenciado no comparativo receitas/despesas correntes, em que o estado fechou o exercício financeiro de 2012 com uma arrecadação de R\$ 5,67 bilhões para uma despesa corrente de R\$ 5,36 bilhões, o que representou um saldo superavitário de R\$ 306,3 milhões. Quando se agrega a este valor o déficit previdenciário do Estado de Sergipe que é da ordem de R\$ 428,1 milhões o resultado das finanças estaduais passa a ser deficitário na ordem de R\$ 121,8 milhões.

Partindo da situação apresentada acima consideraremos que uma reforma tributária deverá merecer uma atenção especial por parte dos responsáveis pelas finanças do Estado de Sergipe devido à situação de ter sido ultrapassado o limite prudencial da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme poderemos verificar na figura abaixo. Dessa forma o Estado de Sergipe deve impor um rígido controle das despesas, indicando assim uma forte política de controle dos gastos e um concomitante incentivo às práticas que visem um aumento da arrecadação tributária para garantir as condições para investimentos.

Figura 6: Evolução dos índices da LRF – Geral 2011 a 2012



Fonte: Audiência Pública – 3º Quadrimestre, (2012)

## 5.2 PERFIL ARRECADAÇÃO DO ICMS NO ESTADO DE SERGIPE

O ICMS se apresenta como o tributo de maior importância ou magnitude no âmbito das secretarias estaduais e no Estado de Sergipe não poderia ser diferente, como podemos observar na tabela abaixo, pois representa cerca de 90% da receita tributária total.

Tabela 4 – Participação do ICMS na receita total

Mês	Ano	
	2012	2011
<b>JAN</b>	88%	90%
<b>FEV</b>	83%	85%
<b>MAR</b>	86%	84%
<b>ABR</b>	87%	85%
<b>MAI</b>	85%	83%
<b>JUN</b>	87%	85%
<b>JUL</b>	86%	85%
<b>AGO</b>	85%	83%
<b>SET</b>	86%	86%
<b>OUT</b>	86%	84%
<b>NOV</b>	87%	87%
<b>DEZ</b>	91%	87%
<b>Média</b>	<b>86%</b>	<b>85%</b>

Fonte: Sefaz/ Se

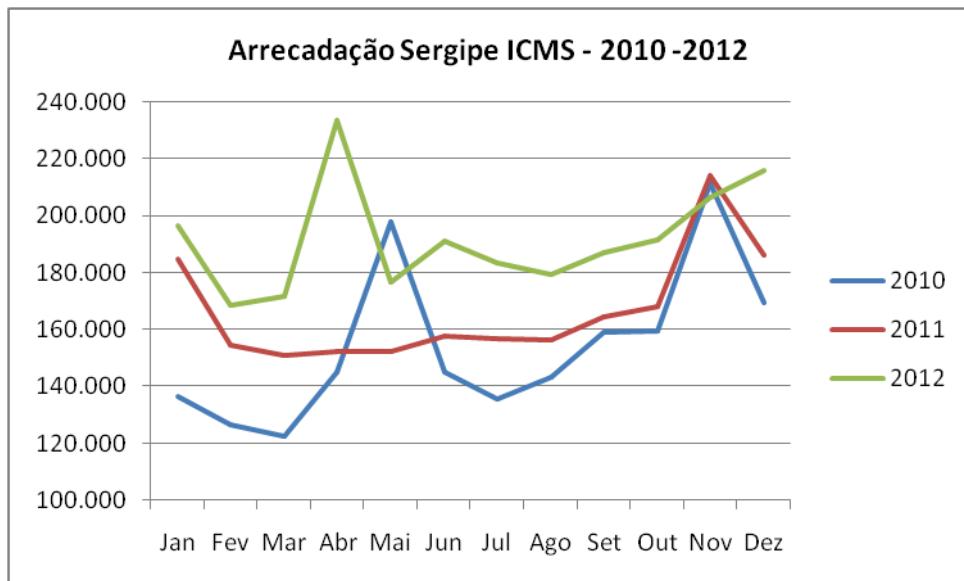
Em 2012, a Arrecadação do ICMS em Sergipe foi a maior em 15 anos atingindo mais de R\$ 2,3 bilhões, marcando a maior soma já arrecadada em 15 anos, de acordo com a série histórica iniciada em 1997.

Tabela 5 – Arrecadação ICMS Sergipe – 2010 a 2012- Valores Nominais

MÊS / ANO	2010	2011	2012
<b>Jan</b>	136.250	184.712	196.361
<b>Fev</b>	126.437	154.484	168.541
<b>Mar</b>	122.427	151.066	171.620
<b>Abr</b>	145.210	152.150	233.380
<b>Mai</b>	197.929	152.345	176.819
<b>Jun</b>	145.098	157.697	191.107
<b>Jul</b>	135.406	156.859	183.541
<b>Ago</b>	143.284	156.502	179.282
<b>Set</b>	159.018	164.322	187.027
<b>Out</b>	159.333	168.129	191.433
<b>Nov</b>	211.554	214.092	206.402
<b>Dez</b>	169.605	186.132	215.915
<b>Total</b>	<b>1.851.549</b>	<b>1.998.490</b>	<b>2.301.428</b>

Fonte: Sefaz/ Se

Gráfico 7 – Arrecadação Sergipe – 2010-2012



Fonte: Sefaz / Se

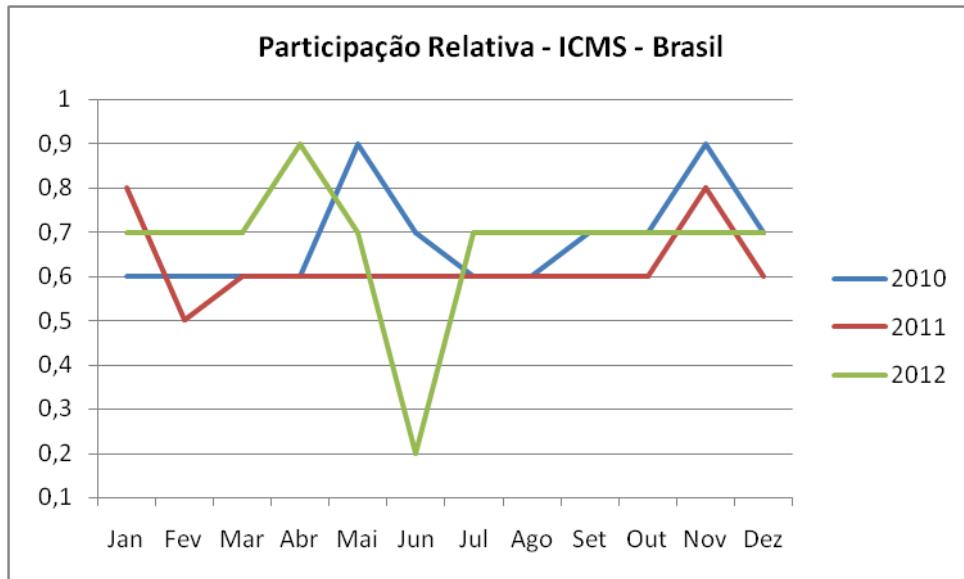
O Estado de Sergipe tem uma participação relativa de 0,7 % do ICMS total recolhido por todos os estados brasileiros, conforme podemos verificar no gráfico abaixo.

Tabela 6- Participação relativa do Estado de Sergipe na arrecadação total no Brasil

MÊS / ANO	2010	2011	2012
<b>Jan</b>	0,6	0,8	0,7
<b>Fev</b>	0,6	0,5	0,7
<b>Mar</b>	0,6	0,6	0,7
<b>Abr</b>	0,6	0,6	0,9
<b>Mai</b>	0,9	0,6	0,7
<b>Jun</b>	0,7	0,6	0,2
<b>Jul</b>	0,6	0,6	0,7
<b>Ago</b>	0,6	0,6	0,7
<b>Set</b>	0,7	0,6	0,7
<b>Out</b>	0,7	0,6	0,7
<b>Nov</b>	0,9	0,8	0,7
<b>Dez</b>	0,7	0,6	0,7
<b>Acumulado</b>	<b>0,7</b>	<b>0,7</b>	<b>0,6</b>

Fonte: Cotepe / ICMS

Gráfico 8 – Participação relativa –ICMS – Brasil



Fonte: Cotepe / ICMS

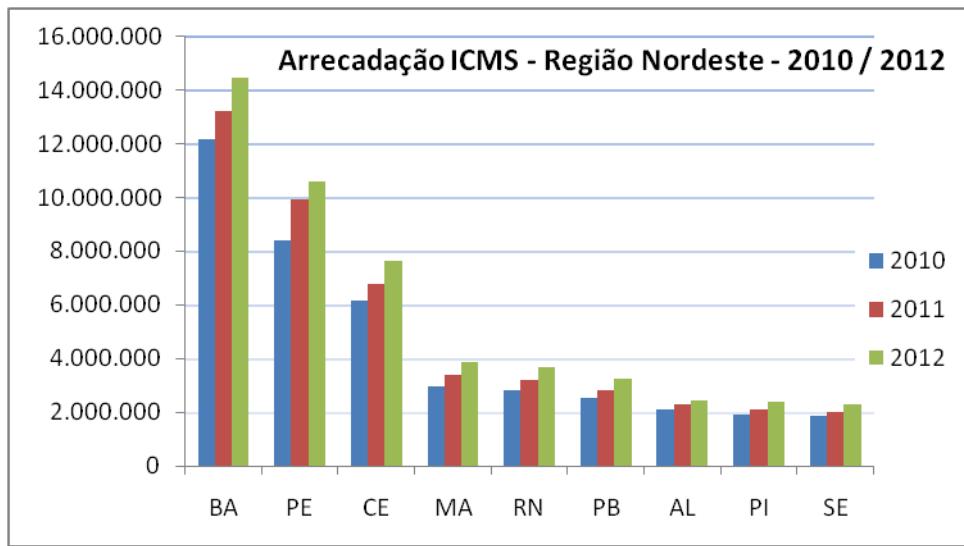
O Estado de Sergipe ocupa a última posição, em relação à arrecadação acumulada de ICMS em termos percentuais entre os estados do Nordeste, comparando-se ao mesmo período de 2011. Houve uma variação nominal positiva em torno de 15,16 %. Este percentual obtido faz com que o Estado de Sergipe ocupe a 2ª posição na região nordeste em relação ao crescimento de arrecadação.

Tabela 7 – Comparativo arrecadação ICMS – Nordeste – Valores Nominais

UF / ANO	2010	2011	2012
BA	12.142.989	13.231.412	14.442.791
PE	8.411.014	9.925.874	10.601.777
CE	6.148.950	6.794.824	7.646.410
MA	2.948.126	3.412.368	3.858.928
RN	2.842.084	3.178.453	3.690.518
PB	2.525.758	2.824.625	3.248.745
AL	2.080.200	2.272.831	2.453.754
PI	1.919.740	2.088.225	2.395.316
SE	1.851.549	1.998.490	2.301.428
NORDESTE	40.870.409	45.727.102	50.639.668

Fonte: Cotepe / ICMS

Gráfico 9 – Arrecadação ICMS – Região Nordeste – 2010 / 2012



Fonte: Cotepe

Tabela 8 : Comparativo ICMS Sergipe – 2012/2011

MÊS / ANO	2011	2012	Variação	%
<b>Jan</b>	184.712	196.361	11.649	6,31%
<b>Fev</b>	154.484	168.541	14.057	9,10%
<b>Mar</b>	151.066	171.620	20.554	13,61%
<b>Abr</b>	152.150	233.380	81.230	53,39%
<b>Mai</b>	152.345	176.819	24.474	16,06%
<b>Jun</b>	157.697	191.107	33.410	21,19%
<b>Jul</b>	156.859	183.541	26.682	17,01%
<b>Ago</b>	156.502	179.282	22.780	14,56%
<b>Set</b>	164.322	187.027	22.705	13,82%
<b>Out</b>	168.129	191.433	23.304	13,86%
<b>Nov</b>	214.092	206.402	-7.690	-3,59%
<b>Dez</b>	186.132	215.915	29.783	16,00%
<b>Total</b>	<b>1.998.490</b>	<b>2.301.428</b>	<b>302.938</b>	<b>15,16%</b>

Fonte: Sefaz / Se, elaboração própria.

A arrecadação por setores apresentada na tabela 10 apresenta uma configuração própria da COTEPE / ICMS que padroniza os valores apresentados por todas as unidades federativas e permite assim destacar as principais fontes de arrecadação, bem como os esforços de recuperação de créditos quando destaca a arrecadação de dívida ativa. Observamos então que no ano de 2012 o Estado de Sergipe nos secundários e terciários somou R\$ 1,5 bilhão, quase 70% do valor total arrecadado aos cofres do estado. Outro destaque foi o ICMS recolhido pela comercialização de derivados do petróleo que chegou a R\$ 381,1 milhões apresentando tendência de crescimento conforme tabela abaixo, tendo inclusive apresentado um percentual de variação nominal em torno de 29%. O ICMS

incidente sobre a energia elétrica totalizou R\$ 204,5 milhões coletados pelo estado em 2012 e apresentou variação em torno de 44% tomando como referência o ano de 2010.

A arrecadação referente à dívida ativa totalizou R\$ 52,10 milhões em 2012 que ao ser comparado com o ano de 2010 apresentou uma variação percentual negativa em torno de 26%, mas ao ser comparado com o ano de 2011 apresentou um percentual positivo de 160 %.

Tabela 10 : Arrecadação por Setores – Valores Nominais

SETOR / ANO	2010	2011	2012
Primário	39.412	39.544	45.056
Secundário	344.153	376.424	477.056
Terciário	897.090	1.057.978	1.113.514
Energia Elétrica	142.151	178.512	204.564
Petróleo, Comb. e Lub.	295.662	305.152	381.114
Dívida Ativa	70.749	19.864	52.102
Outras Fontes	62.333	21.017	28.022
<b>TOTAL</b>	<b>1.851.550</b>	<b>1.998.491</b>	<b>2.301.428</b>

Fonte: Boletim Cotepe

A arrecadação de ICMS por segmento econômico, apresentada na tabela 11, representa uma estratificação realizada na Secretaria de Estado da Fazenda que procura visualizar a arrecadação de ICMS e tem a finalidade de subsidiar o planejamento e gestão tributária, bem como, permitirá o desenvolvimento de novos métodos de trabalho nas áreas de geração e uso da informação, melhorando, assim, a análise dos dados pelos setores de arrecadação e fiscalização fazendária do estado.

Tabela 11: ICMS por Segmento Sergipe – 2011/ 2012 – Valores Nominis

Segmento	2011	2012	Variação
COMBUSTÍVEIS	335.551	388.164	16%
COM. ATACADISTA	242.670	262.746	8%
COM. VAREJISTA	462.388	519.821	12%
COMUNICAÇÃO	193.389	209.020	8%
ENERGIA ELÉTRICA	185.218	223.639	21%
INDÚSTRIA	409.353	547.058	34%
OUTROS SEGMENTOS	74.054	55.398	-25%
SUPERMERCADOS	56.455	64.475	14%
TRANSPORTE	29.875	31.341	5%
<b>TOTAL DO ICMS</b>	<b>1.998.491</b>	<b>2.301.428</b>	<b>15%</b>

Fonte: Sefaz / Se

O segmento de indústria foi o que apresentou uma variação, em relação ao ano de 2011, de 34%, seguido do segmento de energia elétrica com 21%, enquanto que houve

redução no percentual relativo a outros segmentos. Esta redução reflete o esforço empreendido pela SEFAZ/SE e demais secretarias estaduais no sentido de melhorar seus sistemas de informação, proporcionado assim um melhor enquadramento de seus contribuintes nos segmentos correspondentes. Ao analisarmos o ano de 2012 verificamos que o segmento indústria apresenta um percentual de participação na arrecadação da ordem de 24% e aparecendo logo em seguida o segmento comércio varejista com 23% de participação.

- Arrecadação de ICMS por Atividade Econômica

A CNAE-Fiscal se apresenta como ferramenta gerencial e de planejamento estratégico na Administração Tributária por ser um classificador comum de atividades econômicas que permite o desenvolvimento de ferramentas de apoio à gestão tributária e viabiliza a elaboração das ferramentas de análise, permitindo o confronto analítico da arrecadação do ICMS com os indicadores econômicos disponíveis no mercado.

No caso do Estado de Sergipe as atividades apresentadas na tabela abaixo representam cerca de 70% de toda a arrecadação de ICMS do Estado de Sergipe, sendo que a atividade “fabricação e refino de petróleo” concentra cerca de 15 % da arrecadação total seguido das atividades de “distribuição de energia elétrica” e “telefonia móvel celular “com 8,5 % e 6,2 % respectivamente.

Tabela 11 - Principais atividades na arrecadação ICMS

Atividade	Ano 2010	Ano 2011	Ano 2012
Fabricação de produtos do refino de petróleo	259.324	292.100	345.668
Distribuição de energia elétrica	143.615	167.037	197.262
Telefonia móvel celular	99.627	120.663	144.482
Fabricação de cervejas e chopes	44.466	53.395	130.255
Comercio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de formulas	93.795	81.035	92.411
Comercio varejista de artigos do vestuário e acessórios	45.067	56.256	61.216
Fabricação de automóveis, camionetas e utilitários	47.689	59.314	61.052
Extração de petróleo e gás natural	137.711	55.316	52.101
Fabricação de cimento	38.768	43.597	46.744
Serviços de telefonia fixa comutada - stfc	54.544	47.864	41.252
Fabricação de medicamentos homeopáticos para uso humano	154	120	39.156
Comercio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano	33.006	33.236	37.982
Com var de merc em geral, com predominância de produtos alimentícios - supermercados	33.889	34.180	37.326
Extração de minerais para fabricação de adubos, fertilizantes e outros produtos químicos	28.854	29.494	33.089
Comercio varejista de moveis	24.432	27.855	30.042
Comercio atacadista de bebidas com atividade de fracionamento e acondicionamento	15.629	22.331	28.036
Comercio varejista de materiais de construção em geral	25.437	22.863	27.896
Fabricação de adubos e fertilizantes	28.322	29.982	27.347
Comercio varejista de mercadorias em geral, com predom. de produtos alimentícios - hiper	21.167	22.206	27.081
Comercio atacadista de cigarros, cigarrilhas e charutos	21.545	22.223	25.964
Moagem de trigo e fabricação de derivados	18.488	20.576	24.659
Comercio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria	20.835	20.456	23.700
Geração de energia elétrica	11.946	16.415	22.637
Comercio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores	21.805	22.834	22.458
Com var de merc em geral, com pred. de pro. alimentícios - minimercados, mercearias e armazéns	5.676	5.904	8.130
Comercio varejista de artigos de armário	5.598	7.058	7.996
Comercio por atacado de automóveis, camionetas e utilitários novos e usados	5.586	7.201	7.795
Comercio por atacado de pneumáticos e câmaras-de-ar	6.746	6.842	7.655
Fabricação de tintas, vernizes, esmaltes e lacas	6.713	7.175	7.390
Extração de calcário/dolomita e beneficiamento associado	10.245	6.846	6.755
<b>Total</b>	<b>1.310.680</b>	<b>1.342.373</b>	<b>1.625.534</b>

Fonte: Sefaz / Se

### 5.3 METODOLOGIA

Nesta seção apresentamos a metodologia desenvolvida, a forma como os dados foram obtidos e trabalhados, e o detalhamento dos arquivos utilizados.

Para a execução da metodologia foram executadas as seguintes fases:

- Extração dos dados da Nota Fiscal Eletrônica (NFe): totalizados e especificados grandes valores para depuração;
- Simultaneamente, solicitação de dados às unidades federativas: consolidação, padronização, ajustes e estimativas;
- Depuração da base de dados da NFe;
- Estruturação das bases de dados: NFe; serviço de transporte; produtor rural; uso e consumo;
- Ajustes metodológicos: bens de uso e consumo e diferencial de alíquota do simples nacional;
- Cálculo do ICMS atual e de cada cenário de alíquotas interestaduais: operações para contribuintes e para não contribuintes

De forma geral, a mensuração do impacto na arrecadação decorrente de alterações nas alíquotas do ICMS compara as variações de débito e de crédito. Face às peculiaridades da legislação, às variações de débito e crédito devem ser adicionadas algumas estimativas que buscam aproximar as mensurações à realidade do imposto, a saber: diferencial de alíquota de bens de uso e consumo (BUC) e diferencial de alíquota do Simples Nacional (SN). Assim, a metodologia pode ser representada da seguinte maneira:

Quadro 3 – Metodologia de cálculo do impacto na arrecadação do ICMS em operações com contribuintes

Operações	Redução nas alíquotas interestaduais	Efeito na arrecadação do ICMS
a) Saída	Variações no débito	Perda
b) Entrada	Variações no crédito	Ganho
c) Entrada - BUC	Variações no diferencial de alíquota	Ganho
d) Entrada - SN	Variações no diferencial de alíquota	Ganho
Impacto da alteração nas alíquotas interestaduais – operações com contribuintes		= a-b-c-d (Perda ou Ganho)

Fonte: Brasil, (2012)

Quanto às entradas de bens do ativo:

- a) Não foi calculado o diferencial de alíquota, pois a cobrança deste montante dá direito a crédito, o que anularia seu efeito no cômputo geral;
- b) Para fins do cálculo do crédito de ICMS foi adotado o pressuposto de que o crédito é imediato (e não em 48 meses), para melhor visualizar o efeito da redução das alíquotas interestaduais.

O GT44A desenvolveu metodologia para estimar também o impacto na arrecadação do ICMS decorrente da alteração nas alíquotas interestaduais nas operações com não contribuintes, considerando que a PEC 197/2012 seja aprovada. Neste caso, existem dois impactos: a) o da repartição do imposto; e b) o da redução das alíquotas interestaduais.

Quadro 4 – Metodologia de cálculo do impacto na arrecadação do ICMS em operações com não contribuintes

Operações	Redução nas alíquotas interestaduais	Efeito na arrecadação do ICMS
e) Saída para não contribuintes	Variações no débito	Perda
F) Entradas para não contribuintes	Variações no diferencial de alíquota	Ganho
Impacto da alteração nas alíquotas interestaduais – operações com contribuintes		= a-b-c-d (Perda ou Ganho)

Fonte: Ministério da Fazenda, (2012)

### 5.3.1. Detalhes específicos e relevantes sobre a metodologia

Como as entradas nos contribuintes, obtidas pela transposição das saídas em NFe, referem-se às saídas realizadas por contribuintes destinadas a outros contribuintes, estão inclusas nestes valores as operações com bens de uso e consumo. No entanto, estes não dão direito a crédito. Assim, no momento de se estimar os valores de crédito, deve-se realizar este ajuste, subtraindo do valor obtido, aquele referente aos bens de uso e consumo;

As operações realizadas por contribuintes do Simples Nacional não são, em geral, afetadas por alterações nas alíquotas interestaduais. No entanto, no caso de mercadorias abrangidas pela substituição tributária, alterações nas alíquotas interestaduais afetam sim o valor arrecadado. Assim, a estimativa mais precisa deve considerar esta parcela das operações do Simples Nacional.

O levantamento não contém, nas extrações de dados, o campo que identifica se a operação seria sujeita à substituição tributária ou não (CST). De toda maneira, foram analisados os valores de base de cálculo e ICMS que aparecem nas operações realizadas por contribuintes do Simples Nacional e identificou-se que eram realizadas com alíquotas muito próximas às interestaduais. Assim, assumiu-se que se tratava de operações sujeitas à substituição tributária.

As aquisições realizadas por contribuintes do Simples Nacional são a base sobre a qual serão calculados os valores do diferencial de alíquota que estes contribuintes devem recolher.

Destaca-se que o diferencial deve ser calculado mesmo em operações entre contribuintes do simples nacional. Neste caso, como não há, em geral, base de cálculo nas operações, seria necessário ter os valores das operações para que fosse possível estimar a base de cálculo e, assim, mensurar o diferencial de alíquota. Acontece que o levantamento não continha os valores das operações depurados, o que inviabilizou a mensuração do diferencial de alíquota do simples nacional das operações cujo emitente também fosse contribuinte do simples nacional, mas este ponto para estudos posteriores deverá ser objeto de aperfeiçoamento para dar mais consistência à metodologia.

De toda maneira, estimou-se o diferencial de alíquota das operações de contribuintes do regime normal com destino a contribuintes do simples nacional, embora haja estados que fixam sublimites de enquadramento no Simples Nacional, considerou-se o trabalho o enquadramento da RFB para efeitos de tributos federais, ou seja, os contribuintes que estão acima dos sublimites e abaixo do limite de enquadramento federal foram considerados como contribuintes do Simples Nacional.

Para fornecer um grau de precisão maior à estimativa na mensuração do impacto na arrecadação envolvendo não contribuintes, seria necessária a identificação do código de tributação das operações (CST), de forma que fosse possível verificar aquelas cujas mercadorias já tiveram o imposto recolhido anteriormente, ou seja, estivessem passado pelo processo de substituição tributária. Atualmente, como a arrecadação referente à substituição é toda do estado de origem, não há problema nesta operação. Entretanto, tramita no Congresso Nacional e caso seja aprovada uma Proposta de Emenda Constitucional - PEC referente à forma de tributação das operações destinadas a não contribuintes e as alterações nas alíquotas interestaduais, estas operações também serão impactadas. Como as operações nas quais a mercadoria já teve o imposto recolhido anteriormente não apresentam base de cálculo, nem ICMS, ou seja, não estão sendo capturadas no presente trabalho, há uma subestimação dos resultados deste tipo de operação, mas este ponto consta da seção de sugestões de aperfeiçoamentos da metodologia. Outro fato a ser considerado refere-se aos valores de entrada obtidos pela transposição das NFEs de saída que não incluem energia elétrica e serviços de comunicação, pois a tributação já está no destino, com exceção dos serviços não medidos de comunicação em que há repartição específica e, portanto provocará alteração ou impacto nestas operações.

### 5.3.2 Fonte dos dados

Foram utilizadas preferencialmente informações extraídas da Nota Fiscal Eletrônica (NFe), pois o universo ou abrangência da NFe, para o ano de 2011 apresenta valores globais de saída que estão bem mais próximos dos valores das Declarações de Informação dos Contribuintes - DIC do que os dados de 2010, tendo em vista que a emissão de NFE nas operações interestaduais tornou-se obrigatória em dezembro de 2010.

Também foi necessário solicitar às UFs que prestassem informações para complementar o cálculo, como no caso do setor de serviços de transporte, que não emite NFE (vai emitir o conhecimento de transporte eletrônico – CTE) e do produtor rural, que ainda não é obrigado a emitir NFe, como será visto mais adiante.

Quadro 5-Fonte de Dados

Informação	Detalhamento	Fonte
a) Saídas	a1)Saídas gerais realizadas por contribuintes	NFE
	a2) Saídas de prestação de serviços de transporte	Ufs Informaram
	a3) Saídas realizadas por produtores rurais não obrigados a emitir NFE	Ufs Informaram
b) Entradas	b1) Entradas gerais adquiridas por contribuintes do regime normal	Nfe (transposição das saídas)
	b2) Entradas de prestação de serviços de transporte	UFs (transposição das saídas)
	b3) Entradas oriundas de produtores rurais	UFs (transposição das saídas)
c) Entradas - BUC	c1) Entradas em contribuintes do regime normal de bens de uso e consumo	Ufs Informaram
d) Entradas - SN	d1) Entradas em contribuintes do simples nacional	Nfe (transposição das saídas)
e) Saídas para não contribuintes	e1) saídas destinadas a não contribuintes	Nfe
f) Entradas em não contribuintes	f1) Entradas em não contribuintes	Nfe (transposição das saídas)

Fonte: Ministério da Fazenda, (2012)

A extração dos dados da NFe foi realizada pela Receita Federal do Brasil (RFB) com auxílio do SERPRO para tornar a estimativa mais precisa, solicitou-se que os dados fossem extraídos identificando o regime de apuração do emitente (se é ou não optante do simples nacional), o regime de apuração do destinatário (se é ou não optante do simples nacional), além de indicador que sinaliza se o destinatário é contribuinte ou não do ICMS. A opção ou não pelo regime do Simples Nacional foi identificada pelo cadastro da Receita Federal do

Brasil RFB e o indicador de destinatário contribuinte /não contribuinte do ICMS foi construído tendo por base a CNAE – Cadastro Nacional de atividade Econômica do destinatário identificada pelo cadastro do CNPJ da RFB, conforme relação previamente definida pelo GT44A.

### 5.3.3 Extração dos Dados

Foi solicitado à RFB que levantasse os valores da balança interestadual, para o ano de 2011, por UF- Unidade Federativa, conforme as condições a seguir:

- a) Identificar se a operação é interestadual: UF Emitente indicada na NFE diferente da UF Destino indicada na NFE. Neste caso o GT44A optou por não utilizar a informação do CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações); para identificar se a operação é interestadual, por considerar que este ainda apresenta maior grau de inconsistência do que o campo que aponta a UF emitente e destinatária;
- b) Extrair as NFes considerando todos os CFOPs, desde que a NFe de saída seja válida e desconsiderar NFs canceladas e/ou denegadas;
- c) Desconsiderar NFe com destino à UF = EX, por se tratar de operações na maior parte destinadas ao exterior;
- d) Identificar se o emitente é ou não optante do Simples Nacional, conforme cadastro da RFB;
- e) Identificar se o destinatário é ou não optante do Simples Nacional, conforme cadastro da RFB;
- f) Identificar se o destinatário é ou não contribuinte do ICMS, tomando como referência a relação de CNAEs consideradas como atividades praticadas por não contribuintes; O CNAE considerado foi o constante no cadastro da RFB, conforme o CNPJ do destinatário. O trabalho foi realizado, ainda que a RFB não tenha identificado se o destinatário sem CNAE definido possui CNPJ/IE ou se seria CPF, conforme solicitado pelo GT44A.

De acordo com as possibilidades, os levantamentos apresentaram os seguintes campos:

- UF Emitente;
- UF Destino ;
- Indicador se emitente é optante do Simples Nacional;
- Indicador se destinatário é optante do Simples Nacional;
- Indicador se destinatário é contribuinte ou não do ICMS;

- Valor da operação (valor do item da NFe);
- Valor base de cálculo;
- Valor ICMS.

O GT44A entende que seria melhor trabalhar com o valor total da NFE ao invés do valor do item, por haver menos inconsistências, fato constatado após diversas análises realizadas, mas a RFB possui apenas a informação do item e não do total da NFE disponibilizada no Data Warehouse ou Banco de Dados. Estas inconsistências levaram à necessidade de depuração da base de dados gerada e a RFB gerou também um relatório com valores de operações interestaduais cujos CFOPs (Código Fiscal de Operações e Prestações) fossem de energia elétrica ou de comunicação, em virtude destas operações de um modo geral não apresentarem base de cálculo nem destaque de ICMS, de modo que os valores não foram considerados (foram deduzidos do valor das operações totais).

A extração realizada pela RFB possui uma condição na qual operações com códigos de tributação com indicação de isenção ou não tributação são capturadas pelo valor da operação, mas são zerados automaticamente eventuais valores de base de cálculo e ICMS. Este procedimento da RFB poderia levar a eventuais diferenças entre os levantamentos das UFs e o realizado pela RFB na base da NFe, mas o confronto realizado por algumas UFs (SC, SP e RS) indicou que esta condição não compromete de forma significativa o levantamento de dados.

### 5.3.4 Depuração dos dados

A base de dados da NFe possui algumas NFe com valores inconsistentes, tais como bases de cálculo ou destaque do ICMS na casa dos trilhões de reais. Estas NFe deveriam estar canceladas, mas por diversos motivos não estão. Em alguns casos, os contribuintes anulam estas operações contabilmente, emitindo outra NFe em operação inversa. No entanto, como as bases de dados foram extraídas apenas com notas de saída, se o contribuinte anula a operação com uma NFe de entrada, esta NFe não está na base de dados, sendo que a operação deve ser excluída. Outra situação se refere aos casos que ocorrem na virada do ano, com uma NFe emitida em um ano e a outra, que anula a operação, emitida em outro ano (ou cancelada em outro ano). Por vezes, o contribuinte anula a operação apenas na escrituração, restando a NFe inconsistente na base de dados. Assim, de forma a obter consistência, o GT44A estabeleceu um subgrupo que ficou responsável pela depuração dos dados.

O Serpro relacionou as NFe cujo valor base de cálculo do item fosse igual ou superior a R\$ 1 milhão cuja relação continha os dados da NFe, inclusive a chave de acesso. O subgrupo de depuração trabalhou as NFes, focando nos grandes valores, de forma a identificar aqueles que devessem ser depurados. Em casos de dúvidas, o subgrupo identificou as NFe e encaminhou os casos para as UFs envolvidas (origem e destino), de forma que estas pudessem se pronunciar sobre a validade ou não das mesmas. Após a primeira depuração e as respostas das UFs, seguiu-se uma análise complementar em que foram reanalisadas todas as NFe com valor base de cálculo igual ou superior a R\$ 30 milhões/item.

Assim, considera-se que os maiores valores foram analisados pelo subgrupo, evitando que os cálculos fossem impactados por operações inconsistentes. O GT44A entende que valores acima de R\$ 1 milhão capturam as operações que efetivamente podem impactar no cálculo aqui em análise, mas está ciente que para algumas UFs, valores abaixo de R\$ 1 milhão podem ter algum impacto relevante e não foram alvo de depuração. Ressalta-se, também, que foram analisadas as NFes com item acima de R\$ 1 milhão. Portanto, eventuais NFes com valor total superior a R\$ 1 milhão (com itens inferiores a este valor) não constaram da relação e não foram depuradas. No entanto, não se acredita que este fato possa distorcer os resultados gerais de forma relevante.

De uma forma ou de outra, no momento do cálculo envolvendo não contribuintes, observou-se que as alíquotas resultantes da divisão do ICMS destacado pelo valor base de cálculo (entre 13% e 14%) são mais baixas do que o esperado, ou seja, abaixo da alíquota legal/modal aplicada às operações internas. Nos casos extremos de alíquotas muito baixas para determinadas UFs, elas foram estimadas, de forma a trazer uma consistência maior aos dados. O nível observado das alíquotas, independente do motivo, leva a uma subestimação das perdas nas saídas (débitos) envolvendo operações para não contribuintes.

Nestes casos, em vez da alíquota estar variando da alíquota interna para a nova alíquota, ela está variando da alíquota (baixa) observada para a alíquota proposta. Por fim, para futuros levantamentos seria interessante que esta relação de NFe a serem analisadas para depuração fosse aprimorada, já excluindo as NFe canceladas, pois a relação fornecida pelo Serpro possui NFe canceladas e isto demandou atenção redobrada do subgrupo.

### 5.3.5 Informações prestadas pelas Unidades Federativas

Três informações dos dados fornecidos pelas UFs foram utilizadas no cálculo do impacto na arrecadação do ICMS decorrente de alterações nas alíquotas interestaduais:

- i) Valores de base de cálculo das saídas interestaduais de prestação do serviço de transporte;
- ii) Valores de base de cálculo das saídas interestaduais praticadas por produtores rurais;
- iii) Entrada interestadual de bens destinados ao uso e consumo – BUC.

Não havendo no começo do trabalho do GT44A segurança em relação ao levantamento que a RFB conseguiria fazer, foi solicitado que os estados prestassem outras informações, as quais foram também disponibilizadas, mas não utilizadas no cálculo do impacto deste trabalho. São elas:

- Balança Comercial Interestadual de 2011 (uma das fontes originárias é a Guia de Informação das Operações e Prestações Interestaduais do ICMS-GI, artigo 82 do Convênio s/n, de 15.12.70, sendo que vários estados obtêm os dados no Sintegra ou na Guia Mensal);
- Entrada interestadual para não contribuinte, com base na NFe de saída olhando o cadastro do destinatário;
- Valor da operação de entrada e de saída interestadual do contribuinte optante no Simples Nacional.

### **5.3.6 Consolidação, padronização, ajuste e estimativa**

- i) Prestação do Serviço de Transporte

Como a NFe não contempla a prestação de serviço de transporte e o conhecimento de transporte eletrônico ainda não é obrigatório em todos os casos, foi solicitado às UFs que informassem as saídas referentes à prestação do serviço de transporte, identificando a UF de destino. Os dados recebidos foram consolidados, padronizados e analisados para observar a consistência dos valores e, quando necessário, o GT44A estimou ou reestimou os valores. De posse dos valores tornou-se necessário o detalhamento do o que seriam operações com contribuintes, do regime normal ou do simples nacional e operações para não contribuintes, para que fosse possível a junção dos serviços de transporte com os dados da NFe.

## ii) Produtor rural

Alguns produtores rurais, especificamente aqueles que não possuem CNPJ, não estão obrigados a emitir a NFe mesmo em operações interestaduais. Então foi solicitado às UFs que informassem os valores de saída das operações realizadas por produtores rurais que não estivessem obrigados à emissão da NFe, identificando a UF de destino e os dados recebidos foram consolidados, padronizados e analisados, de forma que foram expurgados os outliers, ou seja, tanto os valores superestimados como os subestimados. Adicionalmente, mesmo para aquelas que informaram o valor global, em alguns casos, não foi informada a UF de destino.

Por fim, para a obtenção dos valores referentes aos produtores rurais, após diversas tentativas não exitosas de estimar o valor das UFs que não prestaram informação, optou-se por estimar apenas para aquelas cuja participação do PIB da agricultura, silvicultura e exploração florestal, mais pecuária e pesca no PIB Total da UF em 2009 fosse superior a 10%, ou seja, AC, MA, MT e TO, em relação às quais foi adotado o seguinte procedimento:

- o valor global da BC das saídas do produtor rural foi estimado tomando como referência uma UF que informou: AC com base em RO; MA com base em PA; MT com base em MS; e TO com base em RO;
- o valor global estimado foi distribuído por UF destinatário com base na estrutura da destinação dos valores BC das saídas interestaduais da respectiva UF (contribuintes do regime normal e do SN, destinando a contribuintes do regime normal e do SN e a não contribuintes, dados da Nfe, após as depurações).

## iii) Bens de Uso e Consumo – BUC

A informação relativa às entradas de bens de uso e consumo (BUC) é relevante para a mensuração do impacto na arrecadação do ICMS, pois estas mercadorias não dão direito a crédito e, por isso, devem ser subtraídas dos créditos de ICMS calculados a partir do valor base de cálculo das entradas nos contribuintes do regime normal, via NFe. A subtração se faz necessária, pois como a NFe é estruturada pela ótica de quem emite, não permite identificar, por exemplo, se o adquirente fará uma revenda, se utilizará a mercadoria como insumo, como ativo ou como um bem de uso e consumo.

Além disso, sobre a aquisição interestadual de bens de uso e consumo, deve-se recolher o diferencial de alíquota, que aumenta à medida que as alíquotas interestaduais declinam.

Ressalta-se que é mais preciso ajustar o valor de crédito subtraindo a parcela referente a BUC e mensurar o diferencial de alíquota, pois os valores não são idênticos cuja diferença reside no fato do diferencial de alíquota ser aplicado sobre a base de cálculo da operação interestadual, não sendo, neste caso, uma alíquota por dentro.

O GT44A solicitou que as UFs informassem a entrada interestadual de bens de uso e consumo de acordo com valores classificados nas CFOPs 2407, 2556 e 2557, não sendo solicitada a informação sobre a UF de origem. Não prestaram a informação apenas as seguintes UFs: AC, MA, RR e TO, em relação às quais o GT44A assim procedeu:

- AC: valores estimados com referência nos valores de RR apropriados proporcionalmente ao AC com base no peso de cada um no total do valor de BC das entradas interestaduais para contribuintes;
- MA: dados da UF de 2010 atualizados para 2011 pelo IPCA;
- MG: apenas o valor de BC foi estimado com referência no valor de BC das demais 26 UFs ponderado pela participação de MG no total do valor de BC das entradas interestaduais para contribuintes;
- RR: valores estimados com referência nos valores de AP apropriados proporcionalmente a RR com base no peso de cada uma no total do valor de BC das entradas interestaduais para contribuintes;
- TO: dados da UF de 2010 atualizados para 2011 pelo IPCA.

Na análise dos dados informados pelas UFs foi observado que mesmo não dando direito a crédito, parte do valor classificado nos CFOPs mencionados acima já possui base de cálculo e ICMS. Assim, os valores de base de cálculo (BC), embora pouco significativos, foram deduzidos dos valores contábeis (VC) para obter o VC líquido, ou seja, parcela efetiva que não é objeto de crédito. Anota-se que os valores escriturados na BC indicam que uma pequena parte dos contribuintes já vem se creditando por aquisições de bens de uso e consumo (amparados por liminares ou indevidamente), ou então que o lançamento foi feito em CFOP incorreto.

Na sequência, o VC "Líquido" (VC - BC) das entradas de bens de uso e consumo foi reduzido para obter-se, por estimativa, qual seria o valor da BC das entradas dos referidos bens, caso fosse admitida a apropriação de créditos. Para tanto, foi aplicado um indicador, com dados de 2010, da participação dos valores de base de cálculo nos valores contábeis considerando as entradas de outros estados para contribuinte (operações normais e operações sujeitas a substituição tributária (ST) adquiridas de contribuinte normal ou do Simples

Nacional. O indicador para o total Brasil, de 60,5%, é a média ponderada das UFs selecionadas para o cálculo, e foi aplicado para as demais UFs que não integraram o cálculo do indicador.

Torna-se necessário informar que os CFOP's relativos a bens de uso e consumo não contêm aquisição de serviço de comunicação e de serviço de transporte, adquiridos para fins de uso ou consumo, pois são atividades que tem CFOP's específicos. Não há impacto decorrente de alteração de alíquota interestadual nas entradas destinadas a uso ou consumo de produtos tais como gasolina e energia elétrica, pois nesses casos o ICMS já é integralmente devido à UF de destino e, portanto não afetando o cálculo e em algumas UF's, grandes contribuintes como do setor de energia elétrica e comunicação (que utilizam intensivamente materiais para uso e consumo) não prestam a informação por estarem sujeitos as declarações simplificadas.

### **5.3.7 Cálculo do ICMS Decorrente de Redução nas Alíquotas das Operações Interestaduais**

A proposta apresentada pelo Governo Federal contempla a seguinte transição na redução das alíquotas:

Tabela 12 – Cronograma de redução das alíquotas interestaduais proposto pelo Governo Federal

Ano	Alíquotas Interestaduais		
	<u>Emitente do S/SE (exceto ES) com Destino ao S/SE (exceto ES)</u>	<u>Emitente do S/SE (exceto ES) com Destino ao N/NE/CO/ES</u>	<u>Emitente do N/NE/CO/ES com Destino ao S/SE (exceto ES)</u>
2013	12%	7%	12%
2014	11%	6%	11%
2015	10%	5%	10%
2016	9%	4%	9%
2017	8%	4%	8%
2018	7%	4%	7%
2019	6%	4%	6%
2020	5%	4%	5%
2021	4%	4%	4%

Fonte: Brasil, (2012)

#### 5.4 IMPACTO NO ICMS DE 2011 COM A REDUÇÃO NAS ALÍQUOTAS DAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

As tabelas seguintes, que trazem os resumos dos impactos no ICMS, apresentam no lado esquerdo o cenário calculado, logo abaixo o impacto em Reais (R\$) e depois o peso deste impacto na arrecadação total do ICMS da própria UF, em percentual (%), conforme se observa na Figura 6.

O primeiro cenário das tabelas 14 e 15 se referem apenas à aprovação da PEC que trata de operações com não contribuintes, sem alteração nas alíquotas interestaduais de 7% e 12%, razão pela qual este cenário inexiste na tabela 10, que trata apenas das operações com contribuintes.

Tabela 13 – Resumo dos impactos em R\$ e em % (perdas e ganhos)

CENÁRIOS	SERGIPE
<b>Cenário PEC não-contribuintes (comércio eletrônico)</b>	
Em R\$	37.795.707,78
Em % do ICMS Total	2%
<b>Cenário Alíquotas 11 e 6</b>	
Em R\$	93.990.009,26
Em % do ICMS Total	5%
<b>Cenário Alíquotas 10 e 5</b>	
Em R\$	149.008.748,42
Em % do ICMS Total	7,46%
<b>Cenário Alíquotas 9 e 4</b>	
Em R\$	202.888.417,71
Em % do ICMS Total	10,15%
<b>Cenário Alíquotas 8 e 4</b>	
Em R\$	196.909.038,63
Em % do ICMS Total	9,85%
<b>Cenário Alíquotas 7 e 4</b>	
Em R\$	191.058.248,34
Em % do ICMS Total	9,56%
<b>Cenário Alíquotas 6 e 4</b>	
Em R\$	185.331.942,95
Em % do ICMS Total	9,27%
<b>Cenário Alíquotas 5 e 4</b>	
Em R\$	179.726.191,37
Em % do ICMS Total	8,99%
<b>Cenário Alíquotas 4 e 4</b>	
Em R\$	174.237.226,27
Em % do ICMS Total	8,72%
<b>ICMS arrecadado 2011 Boletim Cotepe</b>	
	1.998.490.000,00

Fonte: GT44A (2012)

Assim, como exemplo, o GT44A estima que no cenário de alíquotas 6% e 4%, nas operações com contribuintes, Sergipe apresenta um ganho de R\$ 185,3 milhões/ano equivalente a 9,27 % de sua arrecadação de ICMS. Apresentamos logo abaixo o resumo do impacto ao longo da transição.

Tabela 14 – Impacto da Redução das Alíquotas de ICMS nas Operações Interestaduais com Regime Tributário Atual e Com Cenários- Operações Com Contribuintes – 2011- Em % do ICMS Total da UF

UF/CENÁRIOS	11 e 6	10 e 5	9 e 4	8 e 4	7 e 4	6 e 4	5 e 4	4 e 4
Acre	3,20%	6,40%	9,50%	10,30%	11,10%	11,90%	12,60%	13,30%
Alagoas	2,60%	5,10%	7,60%	6,60%	5,60%	4,70%	3,80%	2,90%
Amapá	2,60%	5,10%	7,50%	8,40%	9,30%	10,20%	11,10%	11,90%
Amazonas	-9,80%	-19,50%	-28,90%	-38,90%	-48,70%	-58,40%	-67,80%	-77%
Bahia	0,90%	1,80%	2,60%	0,20%	-2,10%	-4,40%	-6,70%	-8,90%
Ceará	2,40%	4,80%	7,20%	6,50%	5,80%	5,20%	4,60%	4,00%
Distrito Federal	4,00%	7,80%	11,60%	11,00%	10,40%	9,70%	9,10%	8,60%
Espírito Santo	-2,00%	-4,00%	-5,90%	-12,50%	-19,00%	-25,30%	-31,50%	-37,50%
Goiás	0,30%	0,70%	-1,00%	-6,00%	-10,80%	-15,60%	-20,30%	-24,90%
Maranhão	4,60%	9,00%	13,40%	14,40%	15,40%	16,40%	17,30%	18,20%
Mato Grosso	4%	0,80%	1,20%	-2,00%	5,20%	-8,30%	-11,40%	-14,40%
Mato Grosso do Sul	-2,50%	-4,60%	-6,90%	-12,40%	-17,70%	-23,00%	-28,10%	-33,20%
Minas Gerais	0,30%	0,50%	0,80%	2,60%	4,40%	6,10%	7,90%	9,50%
Pará	3,30%	6,50%	9,70%	9,70%	9,70%	9,70%	9,60%	9,60%
Paraíba	1,90%	3,90%	5,70%	4,50%	3,30%	2,10%	1,00%	-0,10%
Paraná	-0,60%	-1,10%	-1,70%	-0,20%	1,20%	2,60%	4,00%	5,30%
Pernambuco	2,00%	4,00%	5,90%	45%	3,20%	1,90%	0,70%	-0,50%
Piauí	3,70%	7,40%	10,90%	12,10%	13,30%	14,40%	15,50%	16,60%
Rio de Janeiro	1,70%	3,30%	4,90%	7,70%	10,40%	13,10%	15,70%	18,20%
Rio Grande do Norte	3,00%	6,00%	8,90%	9,70%	10,50%	11,20%	12,00%	12,70%
Rio Grande do Sul	-0,30%	-0,70%	-1,00%	-0,10%	0,70%	1,60%	2,40%	3,20%
Rondônia	1,80%	3,60%	5,30%	4,20%	3,10%	2,10%	1,00%	0,00%
Roraima	1,90%	3,70%	5,50%	6,40%	7,30%	8,20%	9,10%	9,90%
Santa Catarina	-2,40%	-4,70%	-6,90%	-7,50%	-8,20%	-8,80%	-9,30%	-9,90%
São Paulo	-0,90%	-1,90%	-2,80%	-1,90%	-1,00%	-0,20%	0,60%	1,40%
Sergipe	2,70%	5,40%	8,10%	7,80%	7,60%	7,40%	7,20%	7,00%
Tocantins	2,10%	4,10%	6,00%	4,90%	3,90%	2,80%	2%	0,80%
$\sum$ Perdas R\$ Milhões	-2.329	-4.609	-6.840	-7.684	-9.198	-10.772	-12.947	-15.333
$\sum$ Ganhos R\$ Milhões	2.007	3.971	5.894	6.522	7.823	9.189	11.161	13.347

Fonte: GT44A,(2012)

Denota-se que o saldo líquido do ICMS nas operações interestaduais entre contribuintes não é neutro, ou seja, a soma das perdas é superior à soma dos ganhos. Em primeiro lugar, é da própria natureza do ICMS que créditos interestaduais de entradas sejam

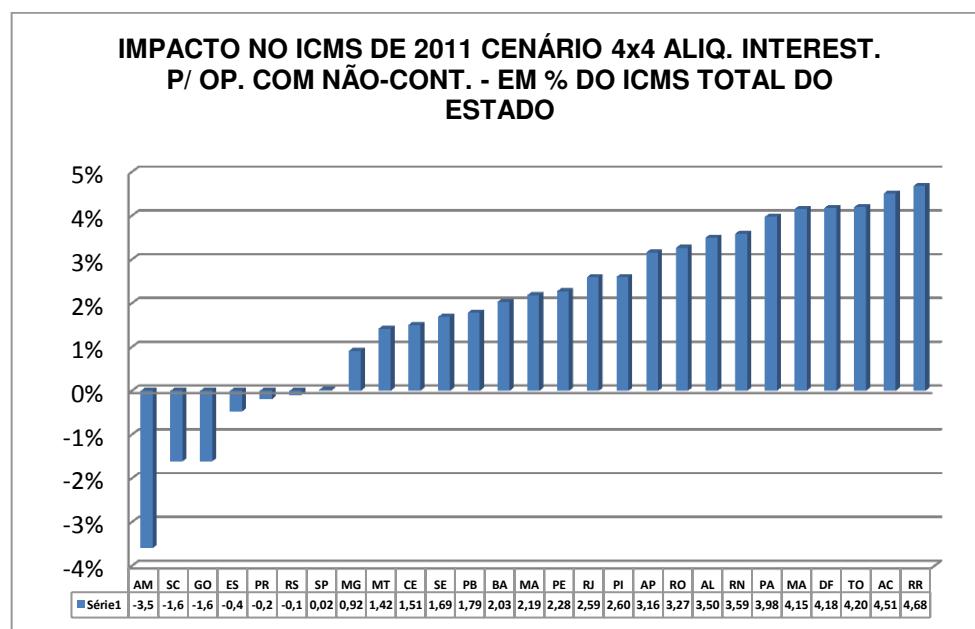
inferiores aos débitos por saídas. Débito no estado remetente não é necessariamente crédito no estado adquirente, como no caso dos bens adquiridos para uso ou consumo próprio. Outro exemplo é contribuinte do Simples Nacional que compra de contribuinte do regime normal de outro estado: há débito de ICMS na UF de origem e não há crédito de ICMS na UF destino.

O impacto com o modelo finalizado a partir do oitavo ano, quando haveria apenas uma alíquota interestadual de 4% nas operações com contribuintes, é graficamente demonstrado a seguir:

Chama a atenção o impacto no Amazonas, com perda potencial de 77% do seu ICMS total arrecadado no cenário de alíquotas 4% e 4%. É provável que venha a ser dado tratamento especial à Zona Franca de Manaus, para que o Estado continue auferindo receita na operação interestadual de modo diferenciado dos demais estados. Neste caso, o impacto calculado diferirá inclusive para as demais UFs, no que se refere às suas relações de troca com o Estado do Amazonas.

Em seguida, apresentamos o gráfico com o impacto das alíquotas 4% e 4% apenas nas operações com não contribuintes:

Gráfico 10- Impacto no ICMS de 2011 no cenário 4x4 alíquota interestadual para operações com não contribuintes.



Fonte: GT 44A (2012)

Ao final da tabela 16 constam os valores de perdas e ganhos em âmbito nacional. A soma das perdas individuais espelha o montante para fins da discussão do fundo de compensação das perdas.

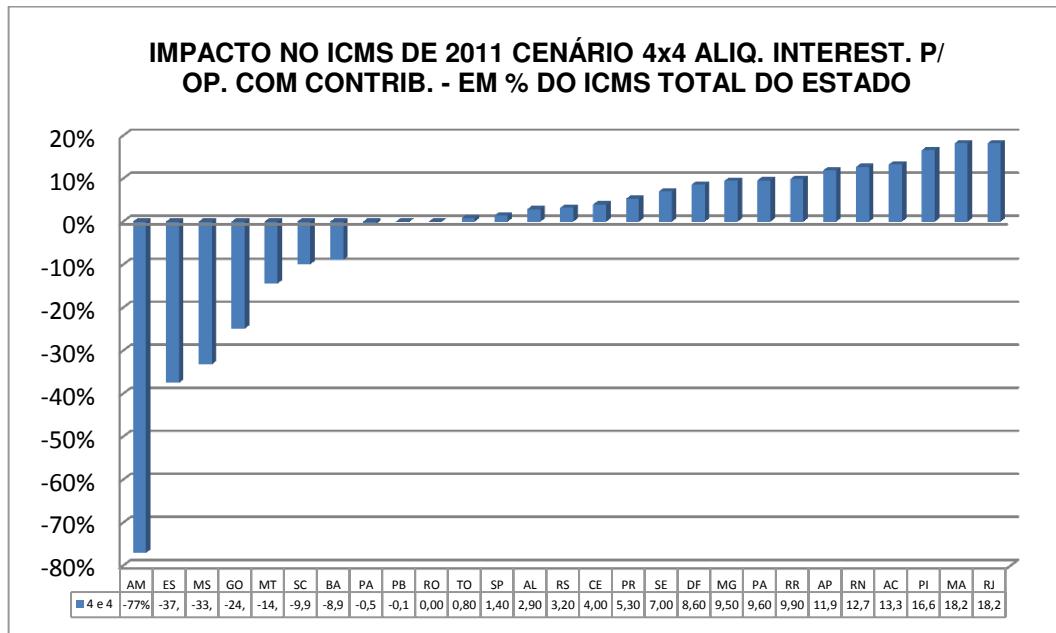
Tabela 15 – Totalização de perdas e ganhos em âmbito nacional

CENÁRIOS	TOTAL PERDAS	TOTAL GANHOS
Em R\$		
Em % do ICMS Total		
<b>Cenário Alíquotas 11 e 6</b>		
Em R\$	-2.329.269.472	2.007.148.876
Em % do ICMS Total		
<b>Cenário Alíquotas 10 e 5</b>		
Em R\$	-4.608.591.718	3.971.403.487
Em % do ICMS Total		
<b>Cenário Alíquotas 9 e 4</b>		
Em R\$	-6.839.557.276	5.894.125.112
Em % do ICMS Total		
<b>Cenário Alíquotas 8 e 4</b>		
Em R\$	-7.684.367.347	6.521.794.244
Em % do ICMS Total		
<b>Cenário Alíquotas 7 e 4</b>		
Em R\$	-9.197.983.648	7.822.939.305
Em % do ICMS Total		
<b>Cenário Alíquotas 6 e 4</b>		
Em R\$	-10.771.704.016	9.188.709.097
Em % do ICMS Total		
<b>Cenário Alíquotas 5 e 4</b>		
Em R\$	-12.947.425.019	11.160.857.431
Em % do ICMS Total		
<b>Cenário Alíquotas 4 e 4</b>		
Em R\$	-15.332.974.865	13.347.075.704

Fonte: GT44A(2012)

O gráfico 11 que traz os resultados obtidos nas operações com contribuintes, onde a soma das perdas das UFs no cenário de alíquotas unificadas em 4% foi calculada em R\$ 15,3 bilhões/ano, tendo a seguinte configuração durante a transição de oito anos:

Gráfico 11 - Impacto na Transição da Redução das Alíquotas nas Operações Interestaduais para Contribuintes – Soma das UFs com Perdas



Fonte: Brasil, (2012)

i) Implicações na utilização de alíquotas de 7% e 12% para o cálculo do ICMS atual das operações interestaduais:

O ICMS das operações e prestações interestaduais entre contribuintes, com o regime tributário atual, foi calculado aplicando-se as alíquotas interestaduais legais (atuais de 7% e de 12% e dos cenários), conforme a origem e o destino. Mesmo aplicando-se as alíquotas sobre os valores base de cálculo (operações tributadas), o resultado se trata de ICMS Calculado Potencial, principalmente quanto aos débitos de ICMS por saídas para outros estados, em virtude de benefícios fiscais concedidos e que não são capturados pelos valores base de cálculo da NFe, mas sim apenas o imposto a recolher, como no caso do crédito presumido/outorgado.

No que se refere aos créditos por entradas, o cálculo do ICMS deste trabalho é mais próximo do efetivo em virtude de que mesmo quando o imposto é anulado no todo ou em parte na UF de origem, o imposto costuma ser normalmente destacado nas notas fiscais e a UF de destino suporta o crédito mesmo que não tenha havido pagamento/débito correspondente na UF de origem. Apenas em situações muito esporádicas algumas UFs têm procurado glosar o crédito de ICMS do adquirente quando a UF de origem concede benefício.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como fator motivador a discussão dos impactos que poderiam advir da implementação de uma reforma tributária para as unidades federativas tanto no aspecto financeiro como nas modificações de comportamento de suas instituições. Para fundamentarmos a relevância de uma reforma tributária e seus reflexos percorremos desde os fundamentos da tributação ótima, passando pelo federalismo fiscal, desigualdades regionais, guerra fiscal e concluímos o trabalho utilizando de metodologia desenvolvida pelo GT44-A - Alíquotas Interestaduais, que é um grupo criado pelo COTEPE/ICMS para subsidiar as ações do CONFAZ.

Pela observação dos aspectos analisados ao longo do trabalho e dada a complexidade que o tema requer, buscamos obter uma metodologia que permitisse a mensuração de impacto que uma reforma tributária, que no momento voltou a ser discutida, tende a causar nas finanças dos estados brasileiros e especialmente no Estado de Sergipe.

Identificamos no nosso trabalho a necessidade de implementação de políticas nacionais de desenvolvimento para corrigir distorções do atual sistema, pois os estados na atual conjuntura utilizam-se dos instrumentos da famigerada guerra fiscal sob o argumento da promoção do desenvolvimento regional. Nesta “guerra” os estados utilizam como munição os incentivos fiscais através principalmente da redução dos recolhimentos do ICMS, imposto de sua competência exclusiva, para promover a atração de empresas para seus territórios. Para coibir tal procedimento o Governo Federal propõe então a unificação das alíquotas com o objetivo de levar efetivamente a tributação para os estados que efetivamente promovam o consumo dos produtos. Argumento também que a unificação das alíquotas em 4% não só acabaria com a guerra fiscal como simplificaria o cálculo do imposto e daria segurança aos investidores, uma vez que hoje eles podem ser penalizados quando incentivos oferecidos por um estado são questionados judicialmente por outro estado.

Na segunda parte do trabalho trouxemos a discussão das desigualdades regionais e da guerra fiscal e chegamos à conclusão de que não se trata simplesmente de um processo de mediação entre unidades federativas ricas e pobres, pois envolve problemas referentes a tributação do consumo que atingem necessariamente a União, estados e municípios.

Um ponto nevrálgico é o que trata da discussão da localização da tributação, ou seja, se deve haver tributação na origem ou no destino, ou optar por um sistema misto, que não excluiria por completo a partilha origem e destino, devido à necessidade de incentivar a

parceria entre os estados no tocante ao combate à sonegação fiscal e consequentemente provocar o fortalecimento do pacto federativo. Vislumbra-se neste ponto a sugestão para trabalhos futuros no sentido de encontrar meios para a realização da ponderação deste imbróglio, com a devida utilização de um planejamento central, até o momento incipiente, para promover a harmonização de todas as legislações das unidades federativas.

A proposta de reforma do ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, que vindo sendo discutida na atualidade foi materializada através da MP- 599 e do PRS nº1 que se constitui como um projeto, que poderíamos qualificar, de boas intenções em virtude de buscar principalmente a unificação das alíquotas. Esta reforma tem como motivação a necessidade de racionalidade econômica, redução dos processos burocráticos e dos custos inerentes ao atendimento das obrigações principais e acessórias do sistema tributário. Além do mais há um imperativo legal que se apresenta com a posição contrária do Supremo Tribunal Federal aos inúmeros incentivos concedidos pelos estados sem a anuência do CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária e com a promessa de edição de uma súmula vinculante para resolver de vez este problema. Diante desta ameaça alguns estados tem utilizado o artifício de substituir a concessão de incentivos condenada por outra, formalmente diferente, mas com o mesmo objetivo.

O Governo Federal através desta proposta apresenta algumas medidas de compensação, ou seja, o resarcimento das perdas que alguns entes amargariam com estas mudanças, e a criação de um fundo de desenvolvimento regional, com dotações respectivas da ordem respectivas de R\$ 8 bilhões e R\$ 12 bilhões. A entrada destes recursos teria então a finalidade de compensação de danos e substituição de incentivo, pois os recursos federais visam claramente entrar no lugar dos recursos estaduais na atração de investimentos. Sugerimos então o aprofundamento de pesquisas acadêmicas que testem a hipótese de eficácia desta ação do Governo Federal.

Para a aprovação da reforma o Governo Federal acenou com um estímulo adicional através da promessa de mudança do indexador das dívidas estaduais saindo do IGP-DI, muito mais volátil por refletir a influência do câmbio e que corrige os débitos, para o IPCA. Esta mudança pode provocar uma redução cuja magnitude dependerá da situação da economia, pois atualmente os juros pagos pelos estados variam de 6% a 7,5%. Pela proposta a variação partiria de 4% até no máximo a Selic que é a taxa básica de juros. Há também a proposição de um quórum diferenciado para fins de aprovação de convênios, a ser celebrado pelos

estados e pelo Distrito Federal, com o objetivo de equacionar os benefícios e incentivos fiscais concedidos em desacordo com os ditames constitucionais.

A possibilidade de perdas de receita, de poder político e desconfiança mútua entre os entes federativos se constituem como grandes barreiras a serem transpostas por aqueles que querem concluir com êxito o processo de dotar o Brasil de um sistema tributário justo e eficaz. Enquanto isso não se concretiza perpetua-se o sofrimento do setor produtivo em relação à competitividade em virtude de inúmeras normas que tornam a gestão fiscal onerosa e insegura, pela guerra fiscal, pelas cumulatividades enrustidas e também pela tributação dos investimentos e das exportações. É grande a possibilidade desta reforma não sair do papel devido ao fato desta iniciativa não partir dos governadores que são considerados os “donos” do ICMS, principal imposto a ser reformado, que não aceitam receita de qualquer forma. Há a necessidade de sair uma decisão através do consenso entre os governadores e na verdade prevalece um grande receio por parte dos estados devido à falta de garantias da União de que os recursos que lhes cabem sejam efetivamente repassados.

O Estado de Sergipe tem uma estrutura tributária relativa ao ICMS que apresenta como atividades principais a fabricação de produtos do refino de petróleo, extração de petróleo e gás natural, distribuição de energia elétrica e serviços de telefonia fixa ou móvel que correspondem a cerca de 40% de arrecadação do ICMS. É importante frisar que arrecadação do ICMS tem apresentado uma tendência de crescimento ao longo dos últimos anos, mas as transferências governamentais como o FPE – Fundo de Participação dos Estados, devido à política implantada pelo Governo Federal, tem apresentado declínio causando assim muitos transtornos para as finanças estaduais.

Como resultado da metodologia aplicada pelo GT 44A – Alíquotas Interestaduais, que calculou o impacto nas unidades federativas, baseada em dados referentes ao ano de 2011, o Estado de Sergipe apresenta um ganho de 1,69 % em se tratando de operações com não contribuintes, no cenário de unificação em 4% da alíquota interestadual, com um ganho de 7% em se tratando de operações com contribuintes.

A grande pergunta inerente a qualquer trabalho que tenha o escopo de mensurar impacto nas finanças dos estados refere-se ao estabelecimento de um ranking de ganhadores e perdedores da reforma. Diante desse questionamento a metodologia elaborada pelo GT-44-A Alíquotas Interestaduais, constatou que o grande ganhador foi o Estado do Maranhão que apresentou um ganho de 18,2% em operações com contribuintes e 4,2 % com operações para

não contribuintes, seguido do Rio de Janeiro (18,2 % e 2,6%), Piauí ( 16,6 % e 2,6 %) e em seguida aparece Acre (13,3% e 4,5%) respectivamente. Entre os estados que sofreriam maiores perdas temos o Amazonas com redução de 77% em operações com contribuintes e 3,6 em operações com não contribuintes, seguido do Espírito Santo (37,5% e 0,5%); Mato Grosso do Sul (33,2% e 2,2%) e Goiás (24,9% e 1,6%) respectivamente. O Estado de São Paulo que em qualquer litígio que verse sobre reforma tributária aparece como o alvo a ser batido, por ser o estado mais rico da federação, apresenta um ganho de 1,4% nas operações com contribuintes e mantém-se inalterado nas operações com não contribuintes.

Observamos que há um consenso que a questão reforma tributária deve ser tratada como prioridade para o desenvolvimento econômico e social do País. Todos querem mudanças para tornar o Brasil mais competitivo com o resgate do conceito de federação para desta forma proporcionar a isonomia de oportunidades, o acesso a serviços públicos de qualidade para garantir uma progressão social aos cidadãos.

## REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto. Por que não começar a securitizar os créditos acumulados de ICMS? **Revista Brasileira de Comércio Exterior.** n. 102. 2013. Disponível <[www.joserobertoafonso.ecn.br/.../102\\_DORNELLES\\_AFONSO.pdf](http://www.joserobertoafonso.ecn.br/.../102_DORNELLES_AFONSO.pdf)>. Acesso em: 22 mar. 2013.
- AFONSO, José Roberto. **A reforma tributária brasileira – Apresentação.** 2013. Disponível em: [www.joserobertoafonso.com.br/index.php?...reforma-tributaria-brasileira](http://www.joserobertoafonso.com.br/index.php?...reforma-tributaria-brasileira) . Acesso em: 3 abr. 2013.
- AFONSO, José Roberto. Reformatar a reforma tributária. **Revista Digesto Econômico:** revista da Associação Comercial de São Paulo, ano XLVI, n. 462, p. 52-57, edição de Mar.- Maio 2011.
- ALMEIDA, Mansueto de. **Reforma Tributária e aumento da dívida.** 2013. Disponível em: <http://mansueto.wordpress.com/> Acesso em: 31 mar. 2013.
- ALVES, Maria Abadia. **Guerra fiscal e finanças federativas no Brasil:** o caso do setor automotivo. Dissertacao. (Mestrado em Economia)- Departamento de Economia, Unicamp, Campinas, 2001.
- AMARAL FILHO, Jair do. Instrumento Fiscal como instrumento de desenvolvimento local ou regional . **Revista Desenbahia,** Bahia, n. 12. mar. 2010. Disponível em: [www.desenbahia.ba.gov.br/uploads/2508201114531875\\_Cap1.pdf](http://www.desenbahia.ba.gov.br/uploads/2508201114531875_Cap1.pdf). Acesso em: 15 jan. 2012.
- VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (coord.). Guerra fiscal em operações interestaduais com bens e mercadorias importados. In: **ESAF FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS- FFEB.** Brasília: Esaf, 2012.
- ARRETCHE, Marta T.S. **Democracia, federalismo e centralização no Brasil.** Rio de Janeiro: Editora FGV; Editora Fiocruz, 2012.
- ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro. **Economia do Setor público no Brasil.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- AZEVEDO Sérgio de; MELO Marcus André . A política da reforma tributária: Federalismo e mudança constitucional. **Rev. bras. Ci. Soc.**, São Paulo, v. 12. n. 35, fev. 1997.
- BARATTO, Gedalva. **ICMS:** alternativas para tributar as operações e prestações interestaduais e para partilhar o produto da arrecadação. Dissertação (Mestrado em Economia)- Universidade Federal do Paraná. Departamento de Economia. Curitiba, 2005.
- BARATTO, Gedalva; LOBATO, José Roberto Soares. Cenário de reforma tributária com tributação dual sobre o consumo. **Cadernos Fórum Fiscal**, n. 5, Brasília, 2007.

BARROS, A. Rands. **Desigualdades regionais no Brasil**: naturezas, causas, origens e solução. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

BOUERI, Rogério. Custos de Funcionamento das unidades federativas brasileiras e suas implicações para a criação de novos estados. **IPEA**. Texto Para Discussão n. 1367. Dez. 2008. Disponível em: [www.ipea.gov.br/sites/000/2/tds/TD\\_1367.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/tds/TD_1367.pdf). Acesso em: 23 dez. 2011.

BRASIL. Congresso. Senado. Resolução nº 1, de 2013. **Coleção de Leis da República Federativa do Brasil**, Brasília. 2013.

BRASIL. Congresso. Medida Provisória 599, de 27 DE Dezembro de 2012. Dispõe sobre a prestação de auxílio financeiro pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, 28 dez. Brasília, DF.2012

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Cartilha da Reforma Tributária**. Brasília. 2008. Disponível em:< <http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf#page=4&zoom=auto,0,176>> Acesso em: 23 jan. 2012.

BRUNET, Júlio Francisco G; BORGES, Clayton Brito; BERTÊ, Ana Maria de Aveline. **O gasto público no Brasil**: entenda a qualidade dos gastos públicos no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

CARDOZO, Soraia Aparecida. **Guerra Fiscal no Brasil e alterações das estruturas produtivas estaduais desde os anos 1990**. Tese (Doutorado em Economia )-UNICAMP. Instituto de Economia, Campinas, 2010.

CARRAZA, Roque. **ICMS**. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONOMICA (CADE). **Consulta n. 0038/1999**, formulada por Pensamento Nacional das Bases Empresariais (PNBE), Rel. Conselheiro Marcelo Calliari. Brasília, 2000.

CHAGAS, Marcos. **Estados estão longe de acordo para pôr fim à guerra fiscal**. Brasilia: 2013. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/noticia/2013-03-12/estados-estao-longe-de-acordo-para-por-fim-guerra-fiscal>> Acesso em: 02 abr. 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Maufer. **A harmonização dos IVAS do Brasil para o desenvolvimento produtivo**. 2011. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/biblioteca/artigos/>>. Acesso em: 15 fev. 2013.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP). Departamento de Competitividade e Tecnologia (DECOMTEC). **Guerra fiscal do ICMS nas importações**. Avaliação do Departamento de Competitividade e Tecnologia. 2004. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/agencianoticias/2011/07/04/guerraf.pdf>>. Acesso em: 15 out. 2012

FEITOSA, Cid Olival. **Economia sergipana**: origem e desenvolvimento . Malaga: Fundación Universitaria Andaluza Inca Garcilaso. 2006. Disponível em: <http://www.eumed.net/libros-gratis/2013/1244/indice.htm>. Acesso em: 14 dez. 2012.

FERREIRA, Roberto Nogueira. **Tributação e Competitividade:** retórica e realidade. Disponível em: [www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/comissoes/.../cnc-19.05.2011](http://www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/comissoes/.../cnc-19.05.2011). Acesso em: 14 fev. 2012.

FONSECA, Fabiano de Carvalho. A implantação do IVA no Mercosul e a Pec 233/2008: Uma análise crítica sobre o valor agregado no Brasil. **Revista Digital:** revista do Instituto dos Advogados Brasileiros. Ano I, n. 3, Edição Especial. Jul. 2011.

FREITAS, Rinaldo Maciel de. **ICMS:** do imposto sobre consumo à guerra fiscal: Lei nº 87, de 13 de setembro de 1996, anotações e jurisprudência. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011.

FRIEDMAN, Milton. **A Theory of the Consumption Function.** Princeton: Princeton University Press. 1957.

GALVÃO, Antonio Carlos F. **Política de desenvolvimento regional e inovação:** a experiência da união européia. Rio de Janeiro: Garamond, 2004.

GIACOMONI, James. **Orcamento publico.** 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÈM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas:** teoria e prática no Brasil. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

HEIDEMANN, Francisco G.; SALM, José Francisco (Org.). **Políticas públicas e desenvolvimento:** bases epistemológicas e modelos de análise. 2. ed. Brasília: Editora de Universidade de Brasília, 2010.

JORGE, M. A. **Economia do trabalho:** diferenciais compensatórios de salário e taxas de homicídio no Brasil. São Cristóvão: Editora UFS, 2011.

INTROÍNI, Marcelo Pereira. **Sistema Tributário Brasileiro:** Os problemas e o alcance das propostas de reforma. Monografia (Graduação em Economia) -UNICAMP. Instituto de Economia, Campinas, 2011.

KAMINSKI, Loraine Mari Michalak. **Reforma constitucional de repartição tributária:** violação ou não de cláusula pétreas, 2008. Disponível em: <[http://www.lfg.com.br/artigo/20080529143315433\\_reforma-constitucional-de-reparticao-tributaria-violacao-ou-nao-de-clausula-petrea-lorraine-maria-michalak.kaminski.html](http://www.lfg.com.br/artigo/20080529143315433_reforma-constitucional-de-reparticao-tributaria-violacao-ou-nao-de-clausula-petrea-lorraine-maria-michalak.kaminski.html)>. Acesso em: 18 fev. 2013.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação ótima. **Ensaios FEE**, Porto Alegre, v. 25, n. 2, p. 403-426, out. 2004. Disponível em: <http://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/article/view/2064/2446>. Acesso em: 25 jan. 2013.

LAMOUNIER, Bolívar. Estrutura institucional e governabilidade na década de 1990. In: VELLOSO, J. P. DOS Reis (Org.). **O Brasil e as reformas políticas.** Rio de Janeiro: José Olympio, 1992. p. 102-138.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Reforma tributária no Brasil: Entre o ideal e o possível.** Brasília, agosto de 1999. **IPEA.** Texto Para Discussão n. 666, Brasília, ago. de 1999.

LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro . **O colapso das finanças públicas estaduais e a crise da federação.** São Paulo: Editora Unesp. IE Unicamp, 2002.

LOPREATO, Francisco Luiz C. **A política fiscal brasileira: limites entraves ao crescimento.** Disponível em : [www.iececon.net/arquivos/publicacoes\\_38\\_2693801185.pdf](http://www.iececon.net/arquivos/publicacoes_38_2693801185.pdf). Acesso em: 4 jan. 2012.

MACIEL, Marcelo Sobreiro. **Dependência de trajetória nos incentivos fiscais: Fragmentação do empresariado na reforma tributária.** Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/3642>. Acesso em: 5 jan. 2012.

MANKIW, N. GREGORY. **Princípios de microeconomia.** São Paulo: Thompson Pioneira, 2004.

MARINS FILHO, Luiz Dias. **O federalismo fiscal brasileiro sob a ótica da integração econômica interna.** Disponível em: [www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/.../CFP\\_n8\\_art2.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/.../CFP_n8_art2.pdf) . Acesso em: 6 mar. 2012.

MELO, Ricardo Oliveira Lacerda de. **Economia sergipana contemporânea (1970-2010).** São Cristovão: Editora UFS, Aracaju: Diário Oficial, 2012.

MENDES, Marcos. **Controle do gasto público:** Reformas, incremento, crescimento e estabilidade macroeconômica. Disponível em: <http://www.brasil-economia-governo.org.br/2011/06/28/por-que-e-importante-controlar-o-gasto-publico/> . Acesso em: 05 mar. 2012.

MENDONÇA, Mauro Jorge; SANTOS, Claudio dos; MARTINS, Thiago Guerra. **Aplicação de um modelo fatorial dinâmico para previsão da arrecadação tributária.** Disponível em: [http://www.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/td\\_1453.pdf](http://www.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/td_1453.pdf) Acesso em: 04 fev. 2012.

NAKAIAMA, Juliana Kyosen ; RIBEIRO Maria de Fátima. **Imposto Sobre o valor agregado no Brasil (IVA).** 2012 Disponível em: [ww.ppg.uem.br/Docs/pes/eaic/XI\\_EAIC/trabalhos/.../11-1802-0.pdf](http://www.ppg.uem.br/Docs/pes/eaic/XI_EAIC/trabalhos/.../11-1802-0.pdf) . Acesso em: 28 set. 2012.

NASCIMENTO, Sidney Pereira do. Guerra fiscal: uma avaliação comparativa entre estados participantes. **Econ. aplic.**, São Paulo, v. 12, n. 4, p. 677-706, Out.-Dez. 2008.

NETO, Antonio Delfim. Verdades sobre a guerra fiscal. Valor Econômico. 02/10/2012. Disponível em: <http://avaranda.blogspot.com.br/2012/10/verdades-sobre-guerra-fiscal-antonio.html>. Acesso em: 9 jan. 2013

OLIVEIRA, Andre Felix Ricotta de. **A regra-matriz do direito ao crédito de ICMS**, 2010, p. 223-224. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cp138457.pdf>>. Acesso em: 9 set. 2011.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e os casos “Fundap” e “Comunicado CAT n. 36/2004”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. (Org.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais às esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007.

PEREIRA, Ricardo A. de Castro; FERREIRA Pedro Cavalcante. Avaliação dos impactos macroeconômicos e de bem estar de reforma tributária no Brasil. **Rev. Bras. Econ**, v. 64, n. 2. Rio de Janeiro, apr./jun. 2010.

PIANCASTELLI, Fernando Perobelli. **ICMS**: evolução recente e guerra fiscal Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 1996.

PINTO, Paulo Alberto Macedo. **A EVOLUÇÃO DO MODELO TRIBUTAÇÃO ICMS , FATOR DE ESTÍMULO A GUERRA FISCAL**: Uma Abordagem Descritiva e Empírica. Alagoas: UFAL, 2012. 192.Dissertação (Faculdade de Economia Administração e Contabilidade), Universidade Federal de Alagoas. Maceió, 2012.

PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. (Org.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais às esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007.

POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Tributação e política tributária**: uma abordagem interdisciplinar. São Paulo: Atlas, 2006.

PRADO, S.; CAVALCANTI, C. E. G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap, 2000.

PRADO, Sérgio. **Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil**. 2000 Disponível em: [www.sefa .pa.gov.br/site/semin\\_poltrib/.../P5\\_GuerraFiscal\\_SergioPrado.pdf](http://www.sefa .pa.gov.br/site/semin_poltrib/.../P5_GuerraFiscal_SergioPrado.pdf) . Acesso em: 1 mar. 2012.

REZENDE, Fernando Antonio . **Finanças Públicas**. 2. ed. 7. reimpressão. São Paulo: Atlas, 2011.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Érika. **O dilema fiscal**: remendar ou reformar? Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

REZENDE, Fernando (Coord.). **Desafios do federalismo fiscal**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabricio Augusto (Org.). **Descentralização e federalismo fiscal no Brasil da reforma tributária**. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenauer Stiftung, 2003.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Federalismo e integração econômica regional:** desafios para o Mercosul. Rio de Janeiro: Konrad Adeanuer Stifprung, 2004.

RIBEIRO, U. P. **Política industrial e desenvolvimento regional:** o caso de Sergipe no período 1995 a 2002. 148p. Dissertação (Mestrado em Geografia)- Universidade Federal de Sergipe. São Cristóvão: UFS, 2005.

SACRAMENTO, Ana Rita da Silva. Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para ao avanço do accountability no Brasil. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, Rio de Janeiro, v. 10. n. 47. jul./dez. 2005.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA José Ricardo Bezerra; SOUZA Evaldo Santos . **Alíquotas efetivas e a distribuição da carga tributária indireta entre as famílias no Brasil.**2010. Disponível em: [http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/XVPremio/financas/MHtefpXVPTN/Tema\\_4\\_MH.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XVPremio/financas/MHtefpXVPTN/Tema_4_MH.pdf). Acesso em: 23 jul. 2012.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo fiscal e reforma tributária. Disponível na Internet em [www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br). Acesso em 10 de out. 2012.

SOUZA, Mario Alberto de Alencar; MENDONCA, Jose Ronaldo Carlos de Almeida. **Apostila da legislação tributária do Estado de Alagoas.** Maceio, 2002.

STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the public sector.** 3. ed. New York: Norton. 1999.

VARGAS, Pepe. **A SEGURIDADE SOCIAL NA REFORMA TRIBUTÁRIA.** Disponível em: [http://www.epsjv.fiocruz.br/upload/d/Artigo\\_Pepe\\_Vargas.pdf](http://www.epsjv.fiocruz.br/upload/d/Artigo_Pepe_Vargas.pdf). Acesso em: 24 ago. 2013

VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS:** quem ganha e quem perde. Rio de Janeiro. IPEA. Texto Para Discussão n. 500. 1997.

VARSANO, Ricardo. **A tributacao do comercio interestadual:** ICMS atual versus ICMS partilhado. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Económica Aplicada (Ipea), 1995.

ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria do Federalismo Democrático.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, p. 217/223.