

UNAMA
UNIVERSIDADE DA AMAZÔNIA

MAURO ANTONIO MELO DA SILVA

ANÁLISE DOS IMPACTOS DA POLÍTICA
TRIBUTÁRIA BRASILEIRA NA FORMAÇÃO DA
RECEITA FISCAL DO ESTADO DO PARÁ -
O CASO DA LEI KANDIR

BELÉM - PARÁ

2006

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

MAURO ANTONIO MELO DA SILVA

**ANÁLISE DOS IMPACTOS DA POLÍTICA
TRIBUTÁRIA BRASILEIRA NA FORMAÇÃO DA
RECEITA FISCAL DO ESTADO DO PARÁ – O CASO
DA LEI KANDIR**

Dissertação apresentada a Universidade da Amazônia –
UNAMA como pré-requisito para a obtenção do grau de
Mestre em Economia, sob a orientação do Prof. Dr. Carlos
Augusto da Silva Souza.

BELÉM - PARÁ

2006

MAURO ANTONIO MELO DA SILVA

**ANÁLISE DOS IMPACTOS DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA
BRASILEIRA NA FORMAÇÃO DA RECEITA FISCAL DO
ESTADO DO PARÁ – O CASO DA LEI KANDIR**

Dissertação apresentada a Universidade da Amazônia –
UNAMA como um dos pré-requisitos para a obtenção do
grau de Mestre na área de Economia, à comissão julgadora
da Universidade da Amazônia – UNAMA.

Aprovada em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos Augusto da Silva Souza
Unama – Universidade da Amazônia

Prof. Dr. Mario Amim
Unama – Universidade da Amazônia

Prof. Dr.
UFPA – Universidade Federal do Estado do Pará

A Deus-Pai, pois nele reside a minha força e minha esperança.

A minha esposa e meus filhos, eternos companheiros.

A meus pais, meus constantes incentivadores.

Aos amigos de curso, meus irmãos.

AGRADECIMENTOS

A Deus-Pai pela sua eterna bondade e misericórdia.

A minha esposa e meus filhos, por compreenderem minha ausência e meu cansaço, e ainda com alegria me incentivar nesta difícil caminhada.

Aos meus pais pelas orações e pelo apoio incondicional nos momentos de desânimo.

Ao Prof. Dr. Carlos Augusto, meu orientador, por acreditar na minha capacidade e confiar no meu progresso pessoal.

Aos verdadeiros e eternos amigos de curso que, por meio da partilha dos seus conhecimentos, me ajudaram na concretização deste objetivo.

A todos os amigos do trabalho e do convívio social que direta ou indiretamente torceram e se alegraram com a minha vitória.

LISTA DE GRÁFICOS

1. Gráfico 01: Curva de Laffer.....12
2. Gráfico 02: O ICMS desonerado nas Exportações do Estado do Pará e o ICMS
compensado pela União.....97
3. Gráfico 03: Os 10 Maiores Estados Exportadores do Brasil –Período de 1995 a 2004.....100

LISTA DE QUADROS

1. Quadro 01: Divisão dos Impostos por Esfera de Governo – Constituição de 1967.....54
2. Quadro 02: Classificação dos Impostos – Constituição de 1967.....55
3. Quadro 03: Divisão dos Impostos por Esfera de Governo – Constituição de 1988.....58

LISTA DE TABELAS

1. Tabela 01: Ressarcimento das perdas dos Estados repassados pela União em 2003.....82
2. Tabela 02: Principais Produtos Exportados no Estado do Pará – 2004 / 2005.....95
3. Tabela 03: Arrecadação de Tributos Estaduais / PIB Estadual (Valores correntes).....99
4. Tabela 04: Evolução da Arrecadação Tributária do Estado e Evolução Média da Arrecadação Tributária Nacional (%).....99
5. Tabela 05: Balança Comercial do Estado do Pará 1990-2005 (US\$1.000 FOB).....101
6. Tabela 06: Balança Comercial do Pará, Região Norte 1999-2005 (R\$ Bilhões).....102
7. Tabela 07: Balança Comercial do Brasil 1990-2005 (R\$ Bilhões).....103
8. Tabela 08: PIB do Estado do Pará, a preços de mercado corrente 1990-2005.....105

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

BID.....	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CONFAZ.....	Conselho Nacional de Política Fazendária
CONFINS.....	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COTEPE.....	Comissão Técnica Permanente
CPMF.....	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CTN.....	Código Tributário Nacional
FINSOCIAL.....	Fundo de Investimento Social
FMI.....	Fundo Monetário Internacional
FPE.....	Fundo de Participação dos Estados
FPEX.....	Fundo de Participação das Exportações
FPM.....	Fundo de Participação dos Municípios
FUNDEF.....	Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental
ICMS.....	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
ICM.....	Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias
IGP-DI.....	Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna
IOF.....	Imposto Sobre Operações Financeiras
IPI.....	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA.....	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR.....	Imposto de Renda
IRPF.....	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ.....	Imposto de renda Pessoa Jurídica
ITCD.....	Imposto de Transmissão de Causa Mortis e Doação

IVA.....	Imposto sobre o Valor Adicionado
IVC.....	Imposto de Vendas e Consignações
JK.....	Juscelino Kubitschek
NBM/SH.....	Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado
PIB.....	Produto Interno Bruto
PNAFE.....	Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal
SECEX.....	Secretaria de Comercio Exterior
SEFA.....	Secretaria Executiva da Fazenda
SEPOF.....	Secretaria de Planejamento, Orçamento e Finanças
STN.....	Sistema Tributário Nacional
SUDAM.....	Superintendência do Desenvolvimento do Norte
SUDENE.....	Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste
VME.....	Valor Máximo de Entrega
VPE.....	Valor Previsto de Entrega

RESUMO

Na tentativa de se reduzir o chamado “custo Brasil”, foi promulgada, em 1996, a chamada Lei Kandir que desonerou o ICMS das exportações para os bens primários e semi-elaborados destinados à exportação, criando sérios problemas financeiros aos Estados exportadores. Tal medida criou uma grave distorção no Sistema Tributário Nacional que passou a beneficiar os estados importadores, consumidores das divisas nacionais e a punir os estados exportadores, geradores destas divisas, por meio da diminuição de suas receitas.

Dentro deste contexto reside, em especial, o Estado do Pará que, por ser possuidor de uma base produtiva constituída, em grande parte, por empresas exportadoras de produtos primários e semi-manufaturados, altamente consumidoras de energia e matérias-primas de fontes de recursos naturais não-renováveis, perdeu uma parcela significativa da sua arrecadação fiscal.

Neste sentido o presente trabalho faz uma análise dos fatores que geraram este prejuízo nas finanças do Governo do Estado, após 1996, verificando tanto os impactos gerados pela Lei Kandir na receita tributária do Estado, como o ressarcimento feito pelo seguro-receita nestes nove anos de sua aplicação.

ABSTRACT

In the attempt of if reducing the “Brasil cost” was promulgated in 1996 a law called Kandir that it degenerated ICMS of the exportations for the half-elaborated primaries goods destined the exportations, being created grave financial problems to the exporting states. Such measure created a grave distortion in the national tributario system that started to benefit the import states consuming of the verge national and to punish the exporting generating states of this verge, for the reduction of its prescriptions.

Inside of this context it in habits, in special, the state of Pará, that for being possessing of a corporate productive base to a large extent for exporting companies of primaries and half-manufactured produts, highly consumers of energy and raw materials of sources of natural resources you did not renew lost a significant parcel of its fiscal collection.

In this direction this work that had generated this prejudice in the finances of the government of the state, after 1996 verifying in such a way the impacts right-handers generated for the Kandir law in the prescription would tax of the state as the compensation made for the insurance-prescription in these nine years of its application.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	01
1.1 O Problema e sua Importância.....	03
1.2 Objetivos.....	04
1.2.1 Geral.....	04
1.2.2 Específicos.....	04
1.3 Hipótese.....	05
1.4 Procedimentos Metodológicos.....	05
1.5 Organização do Trabalho.....	06
2. ASPÉCTOS TEÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO	08
2.1 Análise Histórica da Tributação.....	08
2.2 Modelos Teóricos de Sistemas Tributários.....	18
2.3 Conceitos da Tributação.....	21
2.3.1 As Falhas de Mercado.....	22
2.3.2 Funções Econômicas do Setor Público.....	28
2.3.3 Princípios Teóricos de Tributação.....	32
2.3.4 Classificação Geral dos Tributos.....	36
2.3.5 Classificação dos Impostos.....	37
2.3.5.1 O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.....	42
2.3.5.1.1 Definição e base de Cálculo.....	43
2.3.5.1.2 Isenções do ICMS.....	44

3. MODELO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	46
3.1 A Reforma Tributária dos Anos 60.....	52
3.2. A Constituição Federal de 1988.....	57
3.3 Os Atuais Problemas do Modelo Tributário Brasileiro.....	61
4. A LEI KANDIR E SEUS PRINCIPAIS PONTOS	64
4.1 A Desoneração do ICMS de Bens Primários e Semi-elaborados destinados à Exportação..	65
4.2 O Direito das Empresas de se creditarem do ICMS.....	67
4.3 Os Créditos do ICMS decorrente do uso da Energia Elétrica.....	70
4.4 O Seguro-receita para a compensação das perdas dos Estados.....	72
4.4.1 A Metodologia utilizada para o cálculo do ressarcimento dos Estados.....	76
5. OS IMPACTOS DA LEI KANDIR NO ESTADO DO PARÁ	84
5.1 A Metodologia do Estado para o cálculo das perdas com a Lei Kandir.....	84
5.1.1 Tratamento tributário dos Setores.....	85
5.2 As Perdas Diretas do Estado.....	92
5.2.1 O Impacto na Receita Bruta do Estado.....	94
5.3 O Impacto na Arrecadação Fiscal do Estado.....	97
5.4 O Impacto nas Exportações do Estado.....	99
5.5 O Impacto na Produção do Estado.....	103
6. A REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA– NOVOS RUMOS	105
6.1 Propostas de Reforma do Sistema Tributário.....	106
7. CONCLUSÕES	119
REFERÊNCIAS	114
ANEXOS	117

1. INTRODUÇÃO

Atenta ao constante dinamismo econômico e edificada pela sua importância na formação e estruturação das políticas econômicas em todos os governos no decorrer da evolução da humanidade, a Teoria da Tributação conquistou o seu lugar dentro da História do Pensamento econômico. Contudo, foi somente em 1776, com a publicação da obra de Adam Smith “A Riqueza das Nações”, que continha o primeiro estudo orgânico de que se tem notícia sobre a atividade fiscal, envolvendo investigações sobre os sistemas tributários antigos sobre receita e também sobre a repercussão dos impostos, é que os estudos sobre tributação realmente ganharam força, levando a uma estruturação teórica que passou, posteriormente, a ser ampliada por outros teóricos, em especial por David Ricardo, por meio de sua obra intitulada: “Os Princípios de Economia Política e Tributação”, que deu seqüência ao trabalho iniciado por Adam Smith.

Com a evolução dos estudos sobre a atividade econômica, a Teoria de Tributação engendrou-se definitivamente no contexto econômico, principalmente, na Economia do Setor Público, imprimindo conceitos e princípios que, atualmente, são largamente difundidos e adotados em todo o mundo.

No Brasil, a política tributária tem dado sustentação à política econômica desde o período do império até os dias atuais. Durante o último século, o Sistema Tributário Brasileiro foi alvo de um intenso processo de transformação, principalmente na década de 60, quando as medidas de promoção das exportações passaram a ser amplamente utilizadas, com o objetivo de estabilizar uma economia abalada por uma inflação e um déficit público crescente. Em vista disso, com as diretrizes básicas da reforma tributária ocorrida com a promulgação da Constituição de 1967, consubstanciada, de acordo com Oliveira (1991, p. 48) em caráter

preliminar, pela Emenda constitucional nº 18, de outubro de 1965, e pela Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, criadora do Código Tributário Nacional – CTN, o sistema tributário brasileiro passou a concentrar os impostos na esfera Federal, tirando dos estados e municípios suas autonomias com relação aos impostos. Somente com a Constituição de 1988 esta realidade se inverteu e a antiga tendência centralizadora deu lugar a uma autonomia tributária aos Estados e Municípios caracterizada pela possibilidade dos mesmos de gerenciarem seus tributos, fixando autonomamente as alíquotas do seu principal imposto o ICMS, sucessor do ICM.

Apesar das modificações feitas no Sistema Tributário Brasileiro na Constituição de 1988, o modelo brasileiro, segundo vários teóricos, ainda apresenta algumas distorções de caráter fiscal nas quais se estruturam os debates político-econômicos, onde estados fornecedores de divisas para o Brasil reivindicam melhores compensações fiscais por parte do governo federal, por não terem nenhum retorno tributário sobre os bens exportados, a exemplo do Estado do Pará, enquanto que os estados importadores são beneficiados por arrecadarem ICMS sobre os bens importados. Tal situação se concretizou com a promulgação da Lei Kandir que há quase dez anos desonerou o ICMS das exportações para os bens primários e semi-elaborados destinados à exportação, dada à necessidade que o Brasil tem de criar um superávit na balança comercial para equilibrar seus déficits estruturais na balança de serviços e renda e, conseqüentemente, equilibrar a conta de transações correntes.

1.1 O Problema e sua Importância

Na atual conjuntura econômica brasileira em que a palavra de ordem do governo federal é “Exportar para Viver”, a chamada Lei Kandir, na tentativa de alavancar as exportações, deixando o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional, desonerou o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS dos bens primários e semi-elaborados destinados à exportação e estabeleceu o direito das empresas exportadoras passarem a abater, dos impostos devidos aos estados residentes, os valores de ICMS embutidos nas aquisições de máquinas, equipamentos e insumos.

Aprovada numa estratégia relâmpago do governo federal, quebrando as resistências dos Estados, através do oferecimento de um seguro-receita, que garantia repasses automáticos em caso de queda da arrecadação, essa Lei Complementar asseguraria, segundo o seu idealizador, um crescimento adicional de cerca de 1,5% do PIB a cada ano seguinte à sua implantação, criando uma dinâmica virtuosa de mais investimento, mais crescimento, mais emprego e mais renda, através do efeito multiplicador, constituindo-se, assim, num instrumento que produziria um significativo avanço nos objetivos do governo federal.

Contudo, passada quase uma década de sua implementação ainda não houve um consenso político e econômico a respeito dos benefícios que a promulgação da Lei Kandir traria aos estados exportadores. Os governadores, principais opositores da Lei, sentindo-se prejudicados, travaram uma verdadeira batalha com o governo federal, exigindo mudanças sérias na sistemática de ressarcimento aos estados através do seguro-receita, partindo do pressuposto de que os repasses oferecidos pela União não cobriram a totalidade das perdas efetivas, gerando, segundo os próprios governos estaduais, prejuízos em suas receitas, principalmente, para aqueles estados que não possuem um alto grau de integração industrial, como é o caso do estado do Pará.

Partindo deste contexto de constantes divergências entre os estados e a União, a respeito da gerência dos últimos instrumentos de políticas fiscais voltados à exportação, no caso específico do seguro-receita, constituiu-se, após quase dez anos de vigência da Lei Kandir, um importante questionamento no meio político e econômico do estado do Pará, trazendo inúmeras argumentações a seu respeito que, dada a sua importância, tornou-se necessário um estudo analítico a seu respeito.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar o impacto econômico da Lei Kandir sobre a receita tributária do Estado do Pará, com base na desoneração do ICMS dos bens primários e semi-elaborados exportados e no ressarcimento das perdas com seguro-receita no período de 1997/2004.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Analisar os efeitos da Lei Kandir no crescimento econômico do Estado do Pará, com base nas taxas de crescimento do Produto Interno Bruto, no período de 1990 a 1995.
- Analisar o novo universo tributário com a promulgação da Lei Kandir que ocasionou divergências fiscais entre os estados importadores e exportadores, tendo como base o estado do Pará.

1.3 Hipótese

Tendo o Brasil um Sistema Tributário gerador de distorções fiscais que prejudicam estados exportadores, como o estado do Pará, possuidor de uma base econômica produtiva centralizada em produtos primários e semi-elaborados, altamente consumidora de energia e de insumos importados, a promulgação da Lei Kandir não beneficiou o Estado, pois retirou-lhe uma grande parcela da arrecadação do seu ICMS, gerando uma perda na sua receita fiscal, que não foi totalmente ressarcida pela União.

1.4 Procedimentos Metodológicos

O referente trabalho de pesquisa apresentará uma abordagem analítica, procurando encontrar as respostas necessárias para o problema vivenciado no campo tributário pelo estado do Pará, como estado exportador de bens primários e semi-elaborados, após a implantação do conjunto de Leis Complementares Nº 87, de 13.09.1996; Nº 92, de 23.12.1997; Nº 99, de 20.12.1999; e Nº 102, de 11.07.2000 que formam a Lei Kandir.

Para tanto, o método utilizado para a análise dos dados secundários e para a própria formulação das conclusões empregadas na pesquisa foi, necessariamente, o indutivo-comparativo, justificado, em virtude de o mesmo permitir que a partir da análise detalhada dos conhecimentos teóricos sobre tributação e política públicas no Brasil e no exterior, obtidos junto a economia descritiva, possa-se chegar de forma mais segura ao objetivo final do trabalho.

1.5 Organização do Trabalho

O presente trabalho de pesquisa, com o intuito de analisar os impactos gerados na receita fiscal do Estado do Pará ocasionados por estas mudanças no Sistema Tributário Brasileiro, com a promulgação da Lei Kandir, estruturou-se em sete capítulos. No primeiro capítulo encontra-se o aspecto introdutório, onde é apresentado o objeto analítico sobre o qual esta pesquisa se deteve.

O segundo capítulo constitui-se de uma revisão da literatura englobando todo um apanhado histórico da Teoria da Tributação, abordando desde o pensamento clássico até as teorias atuais mais relevantes ao estudo. Neste capítulo também são apresentados os diversos Modelos de Sistema de Tributação existentes, além dos aspectos gerais acerca do próprio arcabouço teórico, como os conceitos, princípios e classificações.

O terceiro capítulo apresenta uma análise histórica do Sistema Tributário Brasileiro, enfatizando as duas grandes reformas tributárias ocorridas em 1967 e em 1988, com a promulgação da última Constituição Federal do Brasil, fundamentais para a compreensão do universo político-econômico que levou à promulgação da Kandir em 1996. Neste capítulo também são abordados os principais problemas tributários vivenciados atualmente no Brasil que se tornaram nos últimos anos objetos de amplos debates nos três níveis de governo, principalmente por parte dos governos estaduais, tendo como ponto central da discussão o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviço – ICMS, o qual teve sua base tributária reduzida com a promulgação em 1996 de um conjunto de Leis Complementares que se convencionou chamar de Lei Kandir.

O quarto capítulo destina-se em caráter de explanação, à apresentação dos quatro principais pontos de discussão do conjunto de Leis Complementares que deram origem à

referida Lei Kandir, promulgada em 1996, que desonerou o ICMS para os bens primários e semi-elaborados destinados à exportação. Neste capítulo apresenta-se também a metodologia utilizada pelo governo federal para o cálculo do seguro-receita, principal ponto de divergência, nos primeiros anos, entre os estados exportadores e o governo federal.

O quinto capítulo destina-se à apresentação dos efeitos da Lei Kandir na receita bruta do estado do Pará, partindo da metodologia utilizada pelo próprio Estado para o cálculo das suas perdas diretas ocasionadas em virtude da desoneração do ICMS dos produtos primários e semi-elaborados destinados à exportação. Neste capítulo também será analisado o impacto da Lei Kandir nas Exportações e, conseqüentemente, no Produto Interno Bruto - PIB do Estado.

O sexto capítulo focalizará de forma objetiva a apresentação e análise das principais propostas de reforma do Sistema tributário Brasileiro, hoje em discussão, dentro da ótica do imposto sobre o consumo, principal imposto em nível de arrecadação no Brasil, com o intuito de gerar um equilíbrio fiscal entre os estados importadores e exportadores, gerando benefícios a todos, com o mínimo de prejuízos, principalmente aos estados exportadores, a exemplo do Estado do Pará.

O sétimo capítulo compõe-se das considerações finais, que se caracterizam por um resumo dos resultados obtidos na pesquisa teórica, analisada nos compêndios do pensamento econômico, dentro das áreas de finanças públicas e tributação, tomando-se por base a realidade brasileira e na pesquisa empírica, com a obtenção dos dados secundários disponibilizados por alguns órgãos governamentais responsáveis por estudos econômicos, que trouxeram as variáveis necessárias para a conclusão dos fatos sobre a perda de receita tributária do Estado do Pará.

2. ASPECTOS TEÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO

As Teorias, as leis e os princípios econômicos hoje vigentes foram constituídos a partir de um conjunto infinito de informações obtidas em função da análise da economia descritiva, a qual possui como ponto principal a observância de todos os fatos relevantes na formação do universo econômico, descrevendo-os posteriormente tais como se apresentam no contexto real. Neste sentido, as teorias aqui abordadas foram idealizadas com base no aspecto real de cada período de tempo e local, procurando responder aos fenômenos econômicos com o máximo de exatidão, aproximando a teoria da prática.

Sendo assim, à medida que a sociedade evoluiu, também evoluiu a percepção sobre os fenômenos econômicos. Dentro deste contexto dialético, caracterizado pela constante evolução, a Teoria da Tributação se estruturou, obtendo um lugar cativo na História do Pensamento Econômico, uma vez que desde os seus primórdios, a tributação sempre esteve presente na estruturação das atividades econômicas de todos os governos, confundindo, assim, a sua origem com a origem da própria Ciência Econômica.

2.1 Análise Histórica da Tributação

Fundamentada no aspecto histórico, qualquer referência à tributação nos reporta, de forma especial, a Teoria Clássica com Adam Smith, considerado por muitos como o Pai da Economia Política e também da Ciência das Finanças e da Tributação que, através de sua obra *“An Inquiry into the nature and causes of the Wealth of Nations”* em 1776, apresenta o

primeiro estudo orgânico de que se tem notícias sobre a atividade fiscal, envolvendo investigações sobre os sistemas tributários antigos, sobre receita e também sobre a repercussão dos impostos que, segundo Lima (1999), embasado na idéia de que a tributação não poderia interferir negativamente na economia, deu origem a quatro fundamentos básicos da Teoria da Tributação:

a) **A Capacidade Contributiva dos Cidadãos** onde os súditos de todo Estado deveriam contribuir para sustentar o governo, tanto quanto possível em proporção às suas respectivas capacidades;

b) **As Regras de Fixação dos Impostos para evitar arbitrariedades** visando à proteção dos contribuintes contra as arbitrariedades do Estado ou de seus representantes na coleta de impostos;

c) **A Facilidade para os Contribuintes** estipulando que os tributos devem ser cobrados quando os contribuintes efetivamente dispõem de recursos para cumprir seus compromissos. Parte deste princípio, a idéia de que o imposto sobre a renda do trabalho deve ser cobrado no ato do pagamento do salário e não no período anterior;

d) **O Baixo Custo do Sistema Arrecadador** afirmando que toda taxa deveria ser elaborada de maneira a evitar um custo alto de arrecadação, que desestimularia a produção e provocaria a sonegação, em vista de que estes custos, certamente, seriam passados aos contribuintes.

Entretanto, em virtude do inevitável dinamismo econômico, as teorias sobre a formação e estruturação dos sistemas tributários foram sendo paulatinamente alteradas e, com isto, os próprios Sistemas Tributários sofreram em suas bases profundas transformações, a fim de se ajustarem à própria evolução da economia mundial e também à crescente demanda da sociedade por uma maior justiça fiscal. Neste processo lento e progressivo, antigas crenças e teorias foram sendo abandonadas, dando lugar a formulações teóricas mais abrangentes, que

respondam mais oportunamente aos anseios, tanto no âmbito governamental como também da própria sociedade.

Segundo Rezende (2001), durante muitos anos, utilizando-se dos fundamentos teóricos de Adam Smith e com base nos ideais de eficiência, de modernização e principalmente de justiça fiscal, fatores relevantes na estruturação das teorias de tributação, os especialistas em finanças públicas, em suas inúmeras recomendações sobre a adoção de mudanças tributárias, davam, de forma geral, ênfase à uma gradativa substituição dos impostos diretos sobre a produção e vendas, pelos impostos diretos sobre a renda pessoal e empresarial. Esta nítida preferência por uma maior tributação na renda pessoal e empresarial em lugar da tributação da produção e vendas apoiava-se, principalmente, em argumentos econômicos e sociais, sem esquecer, também, as motivações políticas que estavam inseridas dentro destes contextos.

Sob o aspecto econômico, esta mudança tributária é positiva em virtude de que o imposto sobre a renda não interfere nas decisões de formação de preços nos mercados de bens e serviços, minimizando, desta maneira, possíveis impactos negativos da tributação sobre a eficiência econômica, o que não ocorre com o imposto sobre a produção e vendas, haja visto que a resposta do mercado de bens a qualquer elevação na alíquota destes impostos tende a ser de um aumento do nível dos preços, principalmente quando mais inelástica for a demanda por um determinado bem.

No aspecto social, a tributação sobre a renda agrega o princípio da progressividade ou capacidade contributiva, ou seja, o princípio básico da tributação de quem tem uma renda mais alta, deve pagar mais imposto. Tal princípio não é verificado no imposto sobre a produção e vendas, em virtude de que o mesmo atinge a todos os contribuintes de forma igual, independente de situação financeira, gerando, assim, uma menor justiça fiscal.

Contudo, à medida que os vícios das exageradas progressividades dos impostos sobre a renda pessoal e empresarial mostraram-se, com o tempo, cada vez mais perversos, levando a uma significativa redução do nível de arrecadação, seja, principalmente, através da fuga de investimentos ou da própria sonegação, o pensamento sobre o papel do imposto sobre a renda começou a arrefecer. Tornava-se extremamente necessário para os governos, que visavam o crescimento econômico de seus países, aliviar a pressão tributária sobre os rendimentos do capital e do trabalho, a fim de que os estímulos à produção e à produtividade, daí decorrentes, contribuíssem para a sustentação do desenvolvimento e para a competitividade internacional. Com isto decresceu um dos principais pensamentos sobre o ideal de justiça fiscal, tão acalentado, durante muitos anos, por diversas teorias que afirmavam, como necessidade da sua existência, a prática de uma tributação pesada sobre os grandes lucros e altas rendas, abrindo espaço para o surgimento de novos pensamentos que buscavam um melhor equilíbrio, do ponto de vista da contribuição, para a formação das receitas públicas.

O argumento que reforça esta realidade de mudança de pensamento que estabeleceu outro enfoque tributário é nitidamente apresentado através da *Curva de Laffer*, onde, a partir de um determinado nível de tributação, as pessoas optariam por trabalhar menos ou mesmo sonegar, a fim de evitar que a grande maioria de seus ganhos adicionais, ou seja, seus lucros, sejam confiscados pelo governo, ou por outro poder em questão.

Giambiagi (2000), ao apresentar as características de um sistema tributário ideal, explica os princípios básicos da formulação teórica da Curva de Laffer, que refuta a existência de alíquotas elevadíssimas em qualquer sistema tributário, com a afirmação de que existe um nível de alíquota que tende a maximizar a receita e quando, por negligência ou mesmo ganância, um governo ultrapassa este nível de tributação terá como consequência uma evasão fiscal, seja por sonegação ou

pelo próprio desestímulo produtivo que esta alíquota criará na economia, gerando automaticamente uma perda de receita. Tal situação pode ser bem compreendida através do gráfico 01.

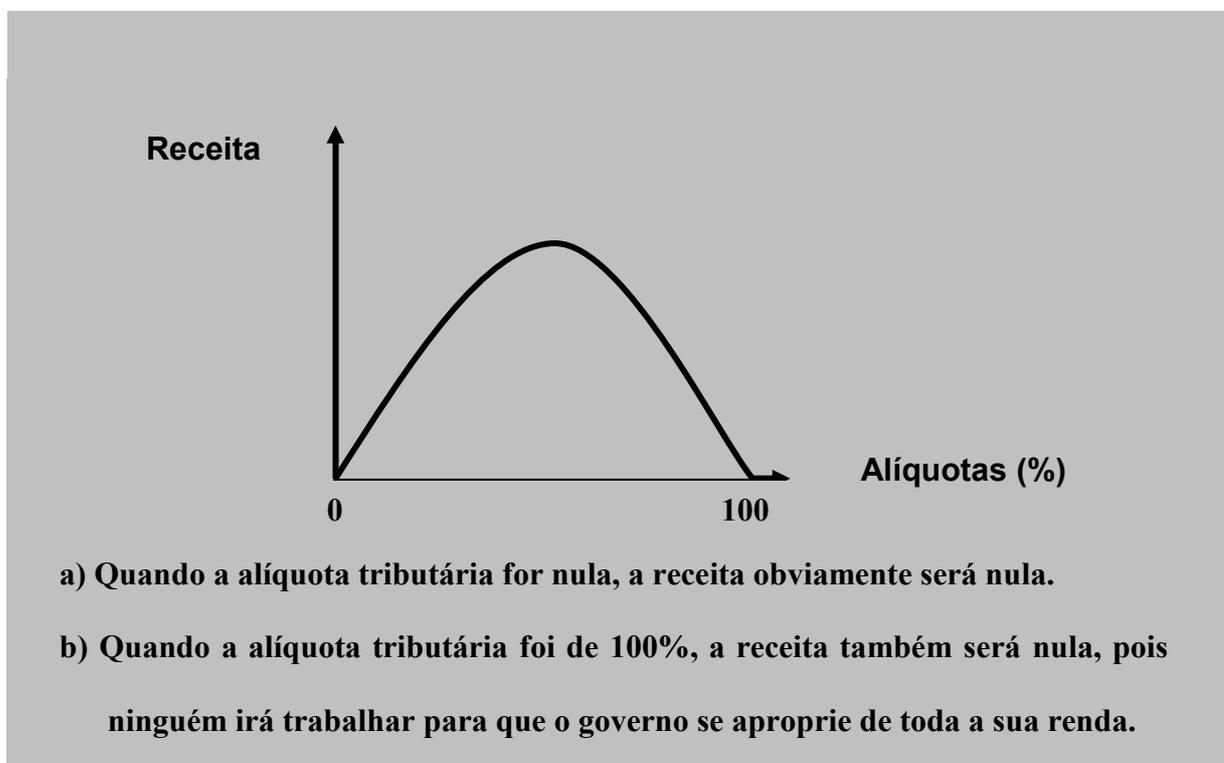


Gráfico 01 – Curva de Laffer
Fonte: Giambiagi (2000, p. 41)

Outros aspectos que colaboraram para as transformações ocorridas nos sistemas tributários, estabelecendo funções mais específicas aos governos com referência aos objetivos de sua tributação, foram os grandes desequilíbrios econômicos ocorridos no último século, em países de grande importância econômica. Tais desequilíbrios impulsionaram amplos debates acadêmicos sobre sua natureza e sobre as formas de equacioná-los. Nesta discussão entrou em questão o próprio envolvimento do governo, através de implementações de políticas monetárias e fiscais na tentativa de solucionar esses desequilíbrios.

Um bom exemplo destes debates foi sobre a capacidade que o mercado tinha de se auto-ajustar ao nível do pleno emprego da economia, combatido, veementemente, pela Teoria Geral do Juro, do Emprego e da Moeda, de Keynes, que afirmava categoricamente que o

limite ao emprego era dado pelo nível de demanda, ou seja, as empresas só estariam dispostas a empregar determinada quantidade de trabalho conforme as expectativas de venda de seus produtos. Desta maneira, qualquer medida governamental que aumentasse a renda do trabalhador, aumentaria também os gastos na economia, contribuindo desse modo na redução da taxa de desemprego. Assim, como afirma Giambiagi (2000, p. 35), “Keynes deu ênfase ao papel do Estado mediante as políticas monetárias e, principalmente, fiscais para promover um alto nível de emprego na economia”.

Outra referência com relação à importância do receituário keynesiano foi dada por Danton (1980), ao tratar da política orçamentária como geradora de um possível equilíbrio econômico, justificando-a como um poderoso instrumento utilizado pelos governos para atingir os objetivos do pleno emprego e do alto nível de investimentos, evitando, com isso, a inflação e a deflação.

A nova maneira de encarar a política orçamentária deve mais a Keynes que a qualquer outro autor. É justo, portanto, falarmos da revolução keynesiana. Outros já executaram e aperfeiçoaram as idéias por ele lançadas, mas o que ele lançou foi uma das revoluções intelectuais de nossa era na Economia, tanto teórica como prática (DALTON, 1980, p. 263).

Entretanto, como afirma Rezende (1996), mesmo com todo o avanço que o receituário keynesiano trouxe para o mundo no aspecto econômico e para a própria teoria da tributação, este por não contemplar em sua teoria a existência de situações econômicas distintas, como o caso da convivência do desemprego com altas taxas de inflação, a chamada “estagflação” que se fez presente em várias economias ocidentais, começou a ser duramente contestada e formaram-se novas teorias que defendiam a estimulação da produção e da oferta agregada como formas de combater os desequilíbrios econômicos.

Com base nestes pensamentos teóricos, as políticas fiscais adotadas pelos governos passaram a ter uma importância fundamental na estabilização e no crescimento econômico de

cada país. Neste campo, o caráter tributário ganhou amplo espaço nas discussões econômicas, pois os aumentos ou diminuições de alíquotas em impostos já existentes, além da implementação de novos impostos ou a retirada de alguns podem, indiscutivelmente, gerar resultados positivos ou negativos numa economia.

Esta evolução no processo de adequação dos sistemas tributários aos interesses econômicos do país ganhou ainda mais ênfase, quando se estruturou em todos os governos, de forma definitiva, os impostos sobre a produção e as vendas de mercadoria e serviços que, atualmente, em sua forma mais moderna, é chamado de IVA – Imposto sobre o Valor Adicionado que, dependendo da sua utilização, poderá substituir os impostos de vendas em “cascata” ou “cumulativos” totalmente prejudiciais à chamada eficiência econômica.

Os chamados impostos em cascata ou cumulativos são prejudiciais à eficiência econômica já que distorcem os preços relativos e estimulam, às vezes desnecessariamente, a integração vertical da produção, aumentando os custos. [...] Um imposto acumulativo prejudica principalmente os produtos que passam por um maior número de etapas de produção e distribuição, o que traz importantes distorções ao setor produtivo. (GIAMBIAGI, 2000, p. 49).

Segundo Rezende (2001, p. 209), os primeiros registros de uso de um imposto desse tipo foram realizados na Alemanha, em 1918; na Argentina, em 1935 e na França, em 1948, porém apenas no estágio da produção industrial. Somente mais tarde, a França, por volta de 1954, incluiu também o estágio atacadista da distribuição no contexto do IVA.

As iniciativas isoladas desses países levaram este novo modelo tributário ao mundo e a partir da segunda metade da década de 60, a utilização do IVA passou a ser realizada em todos os estágios da produção e da distribuição se tornando corrente, sobretudo nos países europeus pertencentes ao Mercado Comum Europeu e, nos anos seguintes, esta mesma sistemática de tributação foi introduzida também em alguns países da América Latina, entre eles o Brasil.

O Brasil, com uma reforma fiscal introduzida em 1965, com a Emenda Constitucional nº 18 e detalhada na Lei nº 5.172, em 1966, (RIANI, 1986, p. 127), foi o primeiro país a estender a aplicação do Imposto sobre o Valor Agregado - IVA à etapa das vendas ao consumidor final, abrangendo ainda mais sua base tributária, com a adoção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM, hoje substituído pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. A experiência brasileira com essa modalidade de tributo constitui uma transformação importante para o avanço de propostas de modernização do sistema tributário nacional.

Para Rezende (2001), os últimos grandes fatores que impulsionaram, mais recentemente, no Brasil e no mundo inteiro, as mudanças nos sistemas tributários, alterando a base de sustentação financeira de um governo, fundamentada anteriormente nas contribuições compulsórias sobre a renda, para a crescente tributação sobre o consumo que, segundo Machado (2002 apud BIRD e GENDRO, 2001. p. 57), levou a compreensão e a adoção em pelo menos 123 países do Imposto sobre o Valor Adicionado – IVA, como um dos principais impostos de seus sistemas tributários, foram notadamente quatro: a globalização dos mercados; a formação de blocos econômicos regionais; a nova realidade do mercado de trabalho e a redefinição do papel do Estado.

a) **A Globalização dos Mercados** que do lado financeiro criou uma diversidade de instrumentos os quais possibilitam a movimentação de grandes volumes de capital através dos oceanos a uma velocidade quase instantânea, penalizando, com enormes prejuízos, os governos e investidores que ignoram as regras internacionais estabelecidas neste mercado financeiro extremamente dinâmico. Do lado do mercado de bens e serviços, a abertura econômica gerada com a globalização restringiu a possibilidade dos países tributarem seus produtos de exportação e de adotarem políticas restritivas à entrada de produtos importados, com a finalidade de proteger os produtos domésticos da concorrência com o mercado externo.

b) **A Formação de Blocos Econômicos Regionais**, com o surgimento de mercados comuns e zonas de livre comércio em todo o mundo, que mesmo de forma ainda não totalmente consolidada, estruturaram um processo de harmonização tributária internacional, com a adoção de práticas tributárias comuns entre os países de um mesmo bloco. Esta formação de blocos econômicos regionais, aliado à globalização veio como segundo fator de mudança, interferindo fortemente na autonomia dos países no tocante a formulações de políticas tributárias.

c) **A Nova Realidade do Mercado de Trabalho** caracterizada nos últimos anos pelo surgimento, nos países industrializados, de alguns problemas que até então eram realidades típicas dos países em desenvolvimento, como é o caso do desemprego estrutural, e pela perspectiva da existência de uma crise de desemprego no mundo inteiro, não solucionável pelos instrumentos tradicionais de estímulo à atividade econômica, como é o caso das já convencionais propostas de redução de alíquotas de impostos ou isenção dos mesmos, com a real intenção de elevar a oferta agregada, gerando empregos e renda que, para a decepção de muitos governos, além de não alcançar estes objetivos, creditam uma redução no nível da arrecadação fiscal e uma elevação de sua dívida pública. Tais situações transformaram-se em um motivo de grande inquietação no mundo econômico que, como provável saída, vêem a urgente necessidade de mudanças radicais na legislação entre patrões e empregados, somada a uma redução dos encargos que oneram os salários e o custo do emprego, a fim de produzir uma redução nos custos trabalhistas e criar uma maior mobilidade de mão-de-obra.

d) **A Redefinição do Papel do Estado**, onde a primeira questão de debate sobre esta redefinição está ligada ao tamanho das necessidades de financiamento do próprio Estado, fato que, nas últimas décadas, não apresentou nenhuma tendência de redução, muito pelo contrário. Na década de oitenta, os países latinos americanos, incluindo o Brasil, ainda afetados pelas dificuldades decorrentes do prolongamento da crise nascida no início dos anos 70 e também pelo aumento da dívida pública, este último, um fenômeno verificado em todo o

mundo, tiveram um significativo aumento dos coeficientes de carga tributária, à exceção do Chile que, por ter feito em meados da década de setenta várias reformas estruturais, entre elas a tributária, obteve uma redução 24,8% para 23%. A segunda questão passa pela tendência de descentralização fiscal do poder de tributação que passou a ser um princípio básico, principalmente, em países com grandes espaços territoriais, como consequência da busca de uma maior racionalidade no uso de recursos públicos que, se intensificada, necessariamente dará mais autonomia e responsabilidade aos governos locais.

Em resumo, todos os aspectos aqui analisados constituíram-se em fortes fatores que impulsionam as transformações tributárias ao longo do tempo e sinalizaram o caminho a ser percorrido em nível mundial. É notório que o ritmo dessas transformações foi desigual, contudo, estes fatores geradores de mudanças tenderam e ainda tenderão cada vez mais, como que uma força gravitacional, a atrair todos aqueles que ainda estão distantes destas transformações, levando de forma geral a uma simplificação dos sistemas tributários e a substituição da multiplicidade de bases tributárias por um número reduzido de tributos que explore de forma mais justa e uniforme, as três principais bases tributárias conhecidas: o consumo, a renda e a propriedade.

Atualmente a tendência universal é de se utilizar cada vez mais a tributação abrangente do consumo como fonte principal de financiamento do gasto público, através da adoção de um só imposto sobre o valor agregado, o chamado IVA; contudo, nem todos os países poderão com facilidade adotar tal solução, em virtude da existência de dificuldades inerentes ao seu sistema federativo, como é o caso dos Estados Unidos e da Austrália. No Brasil, que já está inserido neste contexto desde a década de 60, as recentes propostas de preservar um IVA estadual sem comprometer os interesses da harmonização e o espírito da Federação estão incluindo novas soluções para velhos problemas, que norteiam uma das calorosas discussões a respeito da urgente necessidade de uma ampla reforma fiscal no Brasil. Reforma esta que possa corrigir as anomalias do atual sistema tributário, em especial,

promover uma harmonia fiscal entre os estados importadores e exportadores, ajudando a reduzir as grandes disparidades regionais existentes, que como afirma Rezende (2001, p. 343), colaborou para o fracasso de várias tentativas de reforma no sistema tributário brasileiro.

2.2 Modelos Teóricos de Sistemas Tributários

Devido aos vários aspectos que impulsionaram, ao longo do tempo, as transformações na Teoria de Tributação, diversos Sistemas Tributários foram sendo desenvolvidos e consolidados em vários países, com uma variedade de métodos de determinação de suas receitas, que foram estabelecidos de acordo com as peculiaridades de cada federação, através da relação administrativa do governo central com os governos sub-nacionais, ou seja, da relação do governo federal com o governo estadual e o governo municipal, a exemplo da estrutura federalista do Brasil.

Cada método utilizado na estruturação de um Sistema Tributário possui características marcantes que o distingue dos demais métodos. Tais características possuem, como aspecto diferencial, a análise de qual é o nível de governo que define os tributos e a base tributária de onde os estados e municípios obtêm suas receitas, além da análise de quem é a responsabilidade de fixar as diversas alíquotas dos impostos cobrados e de administrar estes tributos.

Neste aspecto, segundo Machado (2002 apud McLURE, 2000, p. 59), pode-se afirmar a existência de, pelo menos, quatro modelos distintos de Sistemas Tributários: a Legislação e Administração Sub-nacional Independentes; a Distribuição do Imposto (Tax

Sharing); a Distribuição de Receita (Revenue Sharing) e o Adicional para os Governos Sub-nacionais (Subnational Surcharges).

a) **Legislação e Administração Sub-nacional Independentes.** A realidade apresentada neste modelo de Sistema Tributário reflete o mais alto grau de independência que os governos sub-nacionais podem obter no atual contexto mundial. Nele os governos sub-nacionais, caracterizados na realidade federativa do Brasil, como os Estados, definem os impostos e a sua base tributária, determinando as alíquotas que serão cobradas e tendo eles mesmos a responsabilidade de administrar os seus tributos. Tal modelo só é verificado nos Estados Unidos que, segundo Musgrave (1980), por possuírem características históricas e culturais ímpares constituíram uma estrutura federativa fiscal relativamente descentralizada, desenvolvida dentro de um sistema constitucional flexível, que consegue absorver os problemas os quais, normalmente, tenderiam a surgir se tal modelo fosse adotado em qualquer outro país, como é o caso da inconsistência na cobrança dos tributos, da duplicação dos esforços tributários, além da real necessidade que o governo federal teria que ter no amplo conhecimento de todos os impostos e suas incidências, e da própria complexidade na administração dos mesmos.

b) **Distribuição do Imposto (Tax Sharing).** Este modelo apresenta uma realidade contrária ao do modelo Sub-nacional Independente. Nele, os governos sub-nacionais perdem autonomia no aspecto de definição dos impostos que serão implementados, na estipulação da base tributária e na determinação das alíquotas que serão cobradas, visto que essas atribuições são exclusivas do governo central, que distribuirá uma parcela do total de receita obtida no período de arrecadação com os governos sub-nacionais, tendo como base a receita dos impostos que incidirem dentro dos limites territoriais de cada governo sub-nacional. Parcela esta determinada, normalmente, em uma fórmula específica para este cálculo tributário. Segundo os analistas, este tipo de sistema é o modelo mais encontrado no mundo, tendo como

exemplo de países industrializados que servem de referência à sua utilização, a Alemanha, a Áustria, a Austrália, a Bélgica e a própria Suíça, em vista de que, ao retirar a autonomia dos governos sub-nacionais, ou com base na estrutura federativa brasileira, a autonomia dos Estados, este modelo evita os problemas de coordenação do sistema e complexidade na sua administração, pois a mesma fica centralizada no governo federal.

c) **Distribuição de Receita (Revenue Sharing)**. Este modelo apresenta uma realidade semelhante ao modelo “Tax Sharing”. Nele, os governos sub-nacionais também perdem autonomia no aspecto de definição dos impostos a serem implementados, na estipulação da sua base tributária e na determinação das alíquotas que serão cobradas que, como já foi visto, são atribuições do governo central. A diferença deste modelo para o anterior está na fórmula de distribuição do imposto devido aos governos sub-nacionais, que deverá ser repassado pelo governo central. Neste modelo, o governo central não leva em conta, no momento de fazer o repasse das receitas para cada governo sub-nacional, onde o imposto foi recolhido. Desta maneira o governo central estabelece critérios para redistribuir a receita tributária com base na necessidade dos governos sub-nacionais e também com base na sua política econômica, visando, de acordo com critérios próprios, o desenvolvimento do país.

d) **Adicional para os Governos Sub-nacionais (Subnacional Surcharges)**. A realidade apresentada neste modelo é um pouco diferente da apresentada nos modelos “Tax Sharing” e “Revenue Sharing”, pois, apesar do governo central ainda ter o poder de decisão na questão de definição dos impostos a serem cobrados, da estipulação da base tributária que ele irá incidir, e de arrecadar tanto o seu próprio imposto quanto um adicional deste mesmo imposto que será repassado aos governos sub-nacionais, são os governos sub-nacionais que definem este valor adicional que lhe cabe, através da capacidade que os mesmos possuem de definição das alíquotas do imposto, preservando assim, um importante grau de autonomia que os favorece na ampliação de suas receitas tributárias.

2.3 Conceitos de Tributação

Ao se questionar o motivo do pagamento de impostos, está se questionando de forma indireta as razões pelas quais o governo intervém na economia e na sociedade como um todo. Este questionamento, normalmente, é feito a partir do momento em que algo, dentro da esfera da prestação de serviço público, não está sendo feito de forma correta, ou seja, quando existe uma falha na promoção do bem-estar social a todos os integrantes de uma sociedade, que pode ser considerado como o objetivo maior da existência de um governo, como pode ser visto nas estrelinhas da seguinte afirmação: “Na base das finanças públicas há um princípio que não se pode esquecer. É o que pode chamar-se de Princípio do Maior Benefício Social” (DANTON, 1980, P. 35).

A presença de um governo passa justamente pela necessidade da existência de um poder que, segundo Giambiagi (2000, p. 29), possa “guiar, corrigir e complementar o sistema de mercado que sozinho não é capaz de desempenhar todas as funções econômicas”, fazendo com que as chamadas “Falhas do Mercado” sejam reparadas ou mesmo minimizadas, a ponto de garantir a todos os indivíduos formadores de uma sociedade os seus direitos constitucionais.

De acordo com os teóricos, as denominadas “Falhas do Mercado” se constituem em determinadas circunstâncias que impedem a alocação perfeita de todos os recursos e bens e serviços existentes no mercado que, se na realidade existissem, teria como consequência a tão almejada situação “Ótima do Mercado”.

Segundo Musgrave (1980, p. 68), este objetivo de eficiência de mercado é verificado segundo o critério de Pareto, conhecido na literatura mundial como o “Ótimo de Pareto” que, com base em alguns pressupostos, determina o grau de eficiência de mercado e

de bem-estar social, afirmando que só se obtém um ganho de bem-estar real quando alguém melhora sua situação econômica e social, sem que qualquer outra pessoa seja prejudicada.

Contudo, este sistema de mercado de bens e serviços idealizado em perfeito equilíbrio, satisfazendo todas as necessidades da sociedade, naturalmente não se faz presente na realidade, em vista de que:

A ocorrência desta situação ótima, [...] depende de alguns pressupostos: a) a não existência de um progresso técnico e b) o 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 firmas são incapazes de afetar o preço de mercado - e de informação perfeita da parte dos agentes econômicos. (GIAMBIAGI 2000, p. 24)

Como a economia de mercado não assegura o uso eficiente dos recursos para a produção de bens e serviços que possam beneficiar a todos “[...] o governo emerge como um elemento capaz de interferir na alocação de recursos, atuando paralelamente ao setor privado, procurando estabelecer a produção ótima dos bens e serviços que satisfaçam as necessidades da sociedade” (RIANI, 1990, p. 26).

2.3.1 As Falhas de Mercado

Riani (1990) em sua análise sobre as “falhas de mercado” afirma que, no mundo real, as principais deficiências do mecanismo de mercado que dificultam ou até mesmo impossibilitam a obtenção da produção ótima através do setor privado, tão caracterizado como o setor mais eficiente, são quatro, as quais denominou de: a) Indivisibilidade do Produto; b) Externalidades; c) Custos de produção decrescentes e mercados imperfeitos e; d) Riscos e incertezas na oferta dos bens.

Entretanto Giambiagi (2000), num estudo mais atualizado desmembra o último item: Riscos e incertezas na Oferta dos bens, em “Mercados Incompletos” e “As Falhas de Informação”, além de acrescentar a esta análise mais uma deficiência que também pode ser considerada como uma Falha de Mercado, denominando-a de “A Ocorrência de Desemprego e Inflação”, totalizando em número de seis, as “Falhas de Mercado” existentes que, neste tópico serão apresentadas com as terminologias utilizadas por este último autor¹, tendo quando necessário às devidas interligações com as argumentações apresentadas por Riani (1990).

a) **A Existência de Bens Públicos:** Os mercados falham na presença dos bens públicos ou também chamados de bens públicos puros, caracterizados pelos princípios da “não-exclusividade” e da indivisibilidade ou “não rivalidade”². Tais princípios possibilitam a utilização de um bem por todos os integrantes da sociedade, sem exclusões, em vista de que o seu consumo por parte de um determinado indivíduo não reduz a capacidade de outros indivíduos de usufruir dos mesmos bens ou serviços, e para os “[...] quais não se podem estabelecer preços via sistema de mercado” (RIANI 1990, p. 27), porque as empresas privadas não dispõem de elementos para cobrar de todos os consumidores um valor referente ao seu uso, porque é impossível determinar o efetivo benefício que cada indivíduo irá obter, como o seu uso, além de que também não terão incentivos para ofertar um bem que pode ser consumido por qualquer indivíduo da sociedade sem nenhum pagamento.

Esses bens indivisíveis e não excludentes, classificados como bens tangíveis a exemplo das ruas e a da iluminação pública e bens intangíveis com a segurança pública e a defesa nacional, dado às suas características, só podem ser oferecidos pelo governo que pode, compulsoriamente, através dos impostos, obter recursos para financiá-los. Contudo vale

¹ Giambiagi (2000) identifica no seu primeiro capítulo, as “Falhas de Mercado” denominadas por Riani (1990) de: a) Indivisibilidade do produto, como “A existência de Bens Públicos; e c) Custos de Produção decrescentes e mercados imperfeitos, como “A Existência de Monopólios Naturais”.

² Rezende (2001, p.85) explica os princípios dos bens públicos com a afirmativa de que se a oferta total de um certo bem público é igual a T , e que o consumo desse bem por dois grupos de indivíduos A e B é representado por Ta e Tb , respectivamente. Nesse caso, a indivisibilidade no consumo resulta em que tanto o consumo A quanto o consumo B são iguais ao total da produção, isto é $Ta = T$ e $Tb = T$.

ressaltar que, neste universo de bens públicos financiados com arrecadação compulsória dos diversos impostos aplicados pelos governos, de forma especial, estão incluídos a educação e a saúde, que podem ser classificados, devido ao contexto real em que se apresentam, como bens semipúblicos ou “meritórios”, assim chamados, em virtude de que muitas vezes o governo, na tentativa de suprir as necessidades básicas imediatas da sociedade, contrata os serviços da iniciativa privada, assumindo os custos oriundos do mesmo.

b) **As Externalidades:** Dentro de um contexto social, um indivíduo, um grupo de pessoas ou mesmo uma empresa podem desenvolver diversas ações que tendem a afetar, de maneira direta ou indireta, a sociedade de forma geral ou apenas um pequeno grupo social. Estas ações individuais ou coletivas podem ter um caráter positivo ou negativo dependendo dos efeitos que ela gerará na sociedade. As chamadas Externalidades Positivas refletem-se no fato de que uma determinada ação desenvolvida gerou um benefício a outros indivíduos ou a outros grupos sociais como, por exemplo, um mutirão de limpeza de uma praça pública. As Externalidades Negativas caracterizam-se por uma determinada ação que, ao ser desenvolvida, gerou prejuízos a outros indivíduos ou a outros grupos sociais, como os exemplos dos lixos industriais jogados nos rios e mares em nível de empresas, e em nível individual, como o fumante que obriga as outras pessoas, dentro de um consultório, a aspirarem a fumaça de seu cigarro, citados por Giambiagi (2000, p. 26).

Como “[...] a existência dos efeitos externos normalmente afeta o interesse público e as unidades econômicas envolvidas” (RIANI 1990, p. 32), a atuação do governo, através de legislação própria, com a adoção de mecanismos de incentivos, como a concessão de subsídios ou mesmo de esquemas tributários específicos, que gerem multas e impostos, poderá atenuar os efeitos das externalidades negativas e até mesmo extinguir tais ações, além de criar um conjunto de atividades sociais que possam desenvolver uma série de externalidades positivas.

c) **A Existência de Monopólios Naturais:**³ Contrapondo-se ao mercado perfeito idealizado por muitos economistas, a existência de mercados imperfeitos é fato inerente dentro de qualquer economia de mercado vigente, gerando a competição imperfeita dos oligopólios e monopólios que, em muitos setores produtivos, são denominados de Monopólios Naturais. Tais mercados se caracterizam pela exigência de um alto nível tecnológico e de vultuosos investimentos que, em linhas gerais, impossibilitam a existência de várias empresas operando num mesmo mercado, pois se isto ocorrer, os retornos crescentes de escala, necessários para que estas empresas possam reduzir seus custos de produção e obterem lucros mais significativos, que justifiquem todo o investimento realizado, seriam reduzidos impedindo novos investimentos no setor ou mesmo gerando a própria falência deste mercado monopolista.

Os exemplos mais comuns deste tipo de mercado estão na produção de energia elétrica e nas telecomunicações, mais precisamente na telefonia fixa, onde operam diversas empresas, cada uma localizada em uma determinada área ou região geográfica, sem nenhuma concorrência entre as mesmas. Neste sentido o papel do governo é de fundamental importância para evitar que este forte poder de mercado que as empresas monopolistas possuem se reverta na cobrança de preços abusivos junto ao consumidor.

Essas estruturas de mercado fazem a produção ser menor que na concorrência perfeita e o preço mais elevado, muitas vezes prejudicando os consumidores. O papel do governo é então limitar o poder de mercado das firmas, mediante as várias formas de regulação existentes: fixação de preço máximo, de lucro máximo, estímulo à concorrência, seja com incentivos diretos à instalação de competidores, seja pela limitação de fusões (REZENDE 2001, p.29).

d) **Os Mercados Incompletos:** Esta realidade se caracteriza num mercado, a partir do momento em que um determinado bem ou serviço, que é indispensável ao desenvolvimento do bem-estar de uma sociedade ou mesmo que seja alvo do desejo

³ Em Rezende (2001, p.29) esta “Falha de Mercado” é denominada de “Poder de Mercado”.

pessoal de consumo, não é ofertado, mesmo que o custo de produção deste bem ou serviço se apresente bem abaixo do preço que os seus potenciais consumidores estariam dispostos a pagar para obtê-lo.

Tal falha de mercado se dá em função dos elevados riscos e da incerteza de lucros que podem gerar prejuízo às empresas privadas, levando-as a abdicarem deste mercado. Neste sentido, a intervenção do governo é de extrema importância neste segmento de mercado, seja na produção direta deste bem ou serviço escasso, na concessão de incentivos fiscais às empresas que se aventurarem neste ramo de mercado de alto risco, ou mesmo na concessão de créditos de longo prazo que possam financiar todos os investimentos necessários à implementação deste setor produtivo, prejudicado pelas “ações racionais” das empresas privadas que, indubitavelmente, dentro de um mundo capitalista visam ao lucro.

Riani (1990, p. 36) conclui o assunto afirmando que “os riscos e as incertezas são características que violam os pressupostos da concorrência perfeita, justificando, portanto, a participação do governo na alocação dos recursos na economia ou na sociedade”.

e) **As Falhas de Informação:**⁴ Dentro de um mercado dinâmico que analisa de forma constante as flutuações da oferta e da demanda, as informações de mercado são fatores de extrema importância para o equilíbrio do mercado e apesar de serem consideradas por diversos autores como bens públicos, vale lembrar, que, informações privilegiadas, são bens escassos, não disponíveis a todos os integrantes de um mercado.

Neste sentido, é freqüente a assimetria de informações no mercado, tais desníveis de informações geram as chamadas incertezas e riscos de um mercado, contribuindo de

⁴ Também denominada de “Informação Assimétrica”. Ver Rezende (2001, p.30).

acordo com o pensamento de Riani (1990, p. 36) para o surgimento do que se denominou de mercados incompletos.

Outro ponto fundamental, no aspecto da existência de falhas na informação, passa pela relação com o consumidor, “[...] em razão de que o mercado por si só não [fornece] dados suficientes para que os consumidores tomem suas decisões racionalmente” (GIAMBIAGI, 2000, p. 28).

O consumidor tem o direito de conhecer o produto que está comprando, no tocante a que finalidade ele realmente atende, sua durabilidade ou prazo de validade, componentes químicos que são utilizados em sua fabricação, principalmente no caso de alimentos e medicamentos e muitas outras informações que o ajudarão na tomada de decisão, analisando o valor do bem com o benefício que lhe trará. Desta maneira a intervenção do Estado, através da formulação de leis específicas e da própria fiscalização, visando assegurar que o fluxo de informações seja o mais eficiente possível, tornou-se de suma importância a fim de permitir que os consumidores e os agentes do sistema econômico tenham o devido acesso às informações vitais para o bom funcionamento do mercado.

f) **A Ocorrência de Desemprego e Inflação:** É uma das grandes falhas do mercado, já sinalizadas pela teoria Keynesiana. O livre funcionamento do sistema de mercado não é condição suficiente para a solução de problemas como os altos índices inflacionários e os níveis elevados de desemprego, que se mostraram, em muitas oportunidades, como precursores de crises econômicas em muitos governos. Com isso a participação do Estado, através de implementações de políticas públicas que objetivem o funcionamento do sistema econômico o mais próximo possível do pleno emprego com a devida estabilização dos preços, tornou-se de fundamental importância, colocando definitivamente o papel do Estado como o principal gerenciador dos seus equilíbrios no universo dos sistemas econômicos.

2.3.2 Funções Econômicas do Setor Público

Com a crescente complexidade dos sistemas econômicos, fomentando a existência das inúmeras falhas de mercado, são várias as razões pelas quais o governo é chamado a intervir na alocação de recursos da economia, a fim de promover o máximo de bem-estar para a sociedade.

Desta maneira, ampliou-se, consideravelmente, o elenco de atribuições do Estado, que passou de uma posição inicial de simples prestador de serviços essenciais à sociedade, tais como a defesa nacional, a justiça e a segurança pública, nas quais os princípios básicos da oferta e da demanda não induzem o setor privado a participar na produção e oferta destes bens e serviços, para uma posição de principal gestor da ordem política, social e econômica, em todo mundo, com a obrigação de promover o bem-estar social, através da implantação de políticas fiscais que visem à ampliação das atividades previdenciárias e de assistência social para as classes mais carentes, uma distribuição mais equitativa da renda e principalmente o combate a inflação e ao desemprego.

Com esta evolução o governo, consolidou sua participação no sistema econômico, assumindo as suas novas atribuições, que segundo Musgrave (1980) abrangem três funções básicas⁵ que, com a utilização dos instrumentos fiscais adequados asseguram o bem-estar social da população com um todo:

a) **Função Alocativa:** Esta função diz respeito ao fornecimento de bens públicos, já vistos anteriormente, como os bens que não podem ser oferecidos através do sistema de mercado, isto é, por meio de transações entre consumidores individuais e produtores. Processo pelo qual a

⁵ Estas três funções básicas do governo apresentadas por Musgrave (1980), tornaram-se extremamente importante dentro da Teoria da Tributação, passando com isto a ser alvo de constantes reflexões realizadas por diversos outros autores que enriqueceram a discussão sobre o tema.

totalidade dos recursos obtidos pelo governo de forma compulsória, por meio da cobrança de impostos, é dividida na produção e oferta de bens e serviço, com o intuito de garantir o necessário ajustamento do mercado, através da oferta de determinados bens e serviços que são necessários e desejados pela sociedade e que não são produzidos pelas empresas privadas.

Ao realizar esta função, o governo deverá determinar o tipo e a quantidade de bens públicos a serem ofertados à sociedade, além de calcular o nível de contribuição que os consumidores compulsoriamente deverão ter que arcar para a obtenção do benefício. Segundo Riani (1990), o governo, utilizando-se dos mecanismos fiscais de que dispõe, terá como primeiro objetivo a alocação dos recursos para a produção e oferta de bens públicos tidos como puros.

Na prática, [...] são difíceis de encontrar. O exemplo mais tradicional é representado pela produção de serviços de segurança relacionados à preservação da Ordem Interna e da Defesa Nacional, que constituem uma das primitivas funções do estado. Um exemplo mais moderno é fornecido por programas que visem combater a poluição ambiental – e preservar o meio ambiente. Outro exemplo bastante freqüente refere-se a serviços de Segurança Pública, enquanto relacionados à preservação indiscriminada da segurança coletiva (REZENDE 2001, P. 86).

Após o cumprimento deste primeiro objetivo, o governo parte para a oferta dos bens sociais, onde estão inseridos os chamados bens semipúblicos ou “meritórios”, constituídos em bens que são intermediários entre os bens privados e bens públicos. Como principais exemplos dos bens semipúblicos ou “meritórios” oferecidos pelo governo estão os serviços de educação e saúde em que, visto o caráter fundamental de suas existências, a alocação de recursos para a concretização destas atividades tornou-se socialmente desejável, pela sociedade num todo.

Dada à importância, em diversos momentos históricos do Estado, atuando diretamente como empresário em diversas atividades, especialmente, na produção de energia elétrica, siderurgia e transportes, visando de imediato à promoção do crescimento econômico, Riani (1990) explica que a alocação de recursos objetiva, em terceiro lugar, a promoção dos bens econômicos que são de extrema importância para a formação do bem-estar social via

desenvolvimento econômico, através da geração de empregos e renda. Contudo Giambiagi (2000, p. 33) ressalta que:

[...] a intervenção direta do setor público na produção de bens e serviços privados justificou-se, em um determinado momento histórico, [no Brasil e no mundo] pela insuficiência do setor privado em mobilizar recursos para o desenvolvimento de projetos de grande porte, principalmente nos setores de infra-estrutura.

b) **Função Distributiva:** Esta função está associada diretamente à distribuição de renda, resultante das interações dos fatores de produção capital e trabalho que, segundo Musgrave (1980, p. 9), “é de tratamento bem mais complexo [que a função alocativa], a ponto de transformar os aspectos distributivos em um dos maiores, senão o maior, ponto de controvérsias na determinação da política do setor público”. Tal afirmação se dá em razão de que, dentro de uma economia de mercado, estes fatores de produção geram em sua dinâmica uma distribuição desigual de renda e riqueza.

Neste sentido, o governo tem, com a Função Distributiva, o compromisso de promover, com a utilização de mecanismos fiscais que retirem recursos de uma camada da sociedade mais abastada, transferindo-os para outras camadas menos favorecidas, os ajustes necessários, a fim de que possa existir uma distribuição de renda considerada mais justa pela sociedade. Para tanto o governo dispõe de alguns instrumentos de fundamental importância, como a tributação, as transferências e os subsídios, tendo a tributação e as transferências como os instrumentos geralmente mais utilizados, por possuírem resultados mais satisfatórios.

Um esquema de transferências que se configura em gastos realizados pelos governos sem que, necessariamente, ocorra uma contraposição de serviços ou produção de bens, como pensões, aposentadorias e gastos com a previdência social, quando combinado com um imposto de renda progressivo, que tributa em níveis mais elevados os indivíduos pertencentes a camadas mais altas da sociedade, torna-se um forte instrumento de redistribuição mais direta de renda. Renda esta que também pode ser utilizada pelo governo

para subsidiar os programas sociais voltados à parcela da população de baixa renda, como a construção de moradias populares e o combate à fome e à miséria.

Dentro do aspecto da tributação, estes resultados que possuem um grau mais elevado de benefícios sociais são observados quando o governo adota um sistema diferenciado de alíquotas de impostos, podendo, assim, cobrar alíquotas mais elevadas dos “[...] bens considerados de “luxo” ou “supérfluos”, consumidos pelos indivíduos de renda mais alta e cobrar alíquotas mais baixas dos bens de primeira necessidade, subsidiando, desta forma, a produção dos bens que compõem a cesta básica”. (GIAMBIAGI 2000, P. 34).

c) **Função Estabilizadora:** Tem como objetivo direto o uso da política fiscal visando “[...] alcançar ou manter um elevado nível de emprego, uma razoável estabilidade no nível de preços, o equilíbrio na balança de pagamentos e, ainda, uma taxa aceitável de crescimento econômico” (MUSGRAVE 1980, p. 11). Tal análise nos reporta ao fato de que o mercado não é, por si só, capaz de assegurar estes três fundamentos econômicos essenciais para a existência de uma economia estabilizada. Isto dá ao governo, segundo a Teoria Keynesiana, o poder regulatório dos mercados, mediante a utilização de instrumentos macroeconômicos, que se caracterizam pela aplicação de políticas monetárias e, em especial, de políticas fiscais, que se tornaram objetos de cunho fundamental na geração do desejado equilíbrio econômico.

Desta maneira, a Função Estabilizadora tornou-se de extrema importância, pois quando a economia se apresenta num período de desemprego e instabilidade de preços, o governo assume de imediato o compromisso de atuar no mercado no sentido de minimizar esses problemas, procurando manter a economia num nível mais perto possível do pleno emprego, com uma baixa taxa de inflação, possibilitando, assim, uma maior estabilidade econômica que se refletirá diretamente no aspecto social.

Segundo Giambiagi (2000, p. 36), “A política fiscal pode se manifestar diretamente, através da variação dos gastos públicos em consumo e investimento, ou

indiretamente, pela redução das alíquotas de impostos, que eleva a renda disponível do setor privado”. Contudo, para que todos estes mecanismos econômicos viabilizem a concretização da estabilização econômica, objetivo esperado pelo governo, torna-se extremamente necessária a existência de uma política pública eficiente que tenha total coordenação destes instrumentos, gerando uma perfeita harmonia monetária e fiscal.

2.3.3 Princípios Teóricos de Tributação

O sistema tributário de qualquer governo se desenvolve em resposta ao somatório de influências econômicas, políticas e sociais vivenciadas em seu próprio contexto histórico, seguindo normalmente alguns requisitos que, se bem aplicados, teoricamente, otimizariam a ação tributária. Tais idéias a respeito desta caracterização do que se poderia chamar de um “Sistema Tributário Ideal” foi apresentada primeiramente por Adam Smith que enumerou quatro pontos fundamentais que os sistemas tributários deveriam respeitar a fim de se tornarem eficientes: 1) A capacidade contributiva dos cidadãos; 2) A aplicação de regras na fixação dos impostos a fim de evitar arbitrariedades; 3) A facilidade de pagamento dos tributos por parte dos contribuintes; e 4) O baixo custo do sistema arrecadador.

Com base nestes pré-requisitos básicos apresentados por Adam Smith, para que um governo obtenha a máxima eficiência tributária, os atuais sistemas tributários adotaram como regra geral alguns princípios que se tornaram fundamentais dentro da Teoria da Tributação denominados de: Princípio da Equidade, Princípio da Progressividade, Princípio da Neutralidade e Princípio da Simplicidade.

a) **O Princípio da Equidade:** O fundamento deste princípio tributário está na ênfase da cobrança de um imposto justo, que possa garantir uma distribuição equitativa do ônus tributário pago pelos indivíduos de uma sociedade, avaliada sob duas vertentes principais, justificadas pela falta de consenso na questão do que seria uma “parcela justa”: Uma que propõe que o ônus seja repartido entre os indivíduos pertencentes a uma sociedade, de acordo com o benefício que cada um obtém dos bens e serviços públicos oferecidos pelo governo denominado de “*Princípio do Benefício*”; outra sugerindo que esta repartição seja feita com base na capacidade individual de contribuição de cada pessoa integrante, onde o “[...] problema tributário é analisado de forma isolada, independente da determinação dos dispêndios públicos. Uma determinada receita total é necessária e cada contribuinte é convidado a participar de acordo com sua capacidade de pagamento”. (Musgrave 1980, p. 179) denominada de “*Princípio da Capacidade de Pagamento*”.

De forma geral, em todos os sistemas tributários, tanto o “Princípio do Benefício” como o “Princípio da Capacidade de Pagamento” são largamente utilizados. Contudo, deve-se levar em conta que o método de cálculo para o “*Princípio do Benefício*”, antes de ser aplicado, precisa ser muito bem analisado, em vista de que o mesmo:

[...] não é de fácil implementação, pois a avaliação dos indivíduos sobre os benefícios gerados pelo consumo dos bens públicos não é conhecida pelo governo e precisa ser revelada através de um processo eleitoral. Além disso, levando em consideração que as preferências diferem entre os indivíduos, não se pode aplicar qualquer fórmula tributária geral à sociedade como um todo. (Giambiagi 2000, p. 38)

O exemplo mais claro e mais simples no que concerne à arrecadação da utilização do Princípio do Benefício, está na contribuição para a previdência social, com o pagamento das pensões que serão pagas pelo governo no período da aposentadoria dos trabalhadores, as quais são garantidas pela cobrança compulsória realizada sobre os salários recebidos durante toda a sua vida profissional dos mesmos.

b) **O Princípio da Progressividade:** Este segundo princípio tributário está fundamentado no compromisso do governo de conduzir a cobrança de impostos de forma a onerar mais as pessoas que possuem maior capacidade de pagamento, em virtude de possuírem renda mais elevada.

Um imposto é progressivo quando a alíquota de tributação se eleva quando aumenta o nível de renda. A idéia que justifica uma tributação progressiva é a de que quem recebe mais renda deve pagar uma proporção maior de impostos relativamente às pessoas de baixa renda. (GIAMBIAGI 2000, P. 40)

Geralmente todos os governos adotam o princípio da progressividade no imposto sobre a renda, classificada por muitos teóricos com sua forma mais eficiente. Contudo, apesar da existência desta uniformidade, a experiência desenvolvida em diversos modelos de sistemas tributários levou na prática, em vista à necessidade da existência de uma complementaridade nestes impostos, à “suposta” adoção do princípio da progressividade na cobrança de impostos diretos sobre a riqueza⁶ e também sobre o consumo, tendo este último se concretizado na cobrança de alíquotas mais elevadas nos bens tidos de “Luxo” ou “Supérfluos”.

Com isto, a análise da eficiência do sistema tributário fica comprometida com relação ao princípio da progressividade, se esta for vinculada a este tipo de tributação, pois segundo Musgrave (1980, p. 187) “Os impostos sobre a renda são aplicados numa base pessoal, com isenções e alíquotas progressivas direcionadas pelas características individuais do contribuinte, enquanto que os impostos sobre o consumo têm em geral alíquotas constantes”.

c) **O Princípio da Neutralidade:** Classificado por Stiglistz (1986, p 390) como “Economic Efficiency”, este princípio fundamenta-se no fato de que o sistema tributário deve ser estruturado pelo governo de forma a interferir o mínimo possível na alocação de recursos da economia, a fim de não gerar uma ineficiência no funcionamento do sistema econômico do país.

⁶ No Brasil o principal imposto sobre a riqueza (patrimônio) está no Imposto Predial e Territorial Urbano, que por motivos de transferência de responsabilidade, realizada quando o proprietário em contrato designa o ônus deste imposto ao locatário do imóvel, torna totalmente ineficiente o princípio da progressividade.

O imposto sobre a renda é um bom exemplo de tributação considerada até certo ponto neutra, ou seja, sua cobrança não causa nenhum viés no consumo, em vista de que a redução compulsória, na renda disponível de todos os indivíduos de uma sociedade através do imposto sobre a renda, é feita de forma homogênea, onde apesar de alguns indivíduos pagarem uma alíquota mais elevada devido ao princípio da progressividade, todos terão, de forma geral, uma diminuição em suas rendas. A quebra desta neutralidade se dá quando o governo aplica um imposto de caráter seletivo, principalmente quando este incide sobre bens de consumo, o que leva necessariamente a uma retração no seu consumo, ocasionada pela elevação dos preços. Tal resultado se ratifica ainda mais nos mercados onde a demanda deste produto é extremamente sensível a alterações no preço.

Contudo, a aplicação de alguns impostos seletivos por parte do governo sobre o consumo “[...] pode, de fato, cumprir um papel positivo no sentido de corrigir uma falha de mercado. Por exemplo, a cobrança de impostos sobre o consumo de bebidas alcoólicas[e cigarros] pode contribuir para o combate às externalidades negativas” (GIAMBIAGI 2000, p. 40), como o aumento dos acidentes de trânsito que além de ocasionarem vítimas fatais ou não, elevam juntamente com o consumo de cigarros, os gastos que o governo tem com a saúde pública.

d) **O princípio da Simplicidade:** O fundamento básico da existência deste princípio está dentro da esfera da administração do próprio sistema tributário, o qual, com base nas primícias de Adam Smith, afirma que para um sistema tributário ser realmente classificado de eficiente este deve, em especial, dispor de conjunto de impostos que sejam de fácil entendimento por parte de todos os agentes da economia, facilitando, desta maneira, o seu pagamento, além de possuir uma outra característica considerada como ponto fundamental neste princípio da simplicidade, que é a capacidade que o sistema tributário deve possuir na obtenção de custos mínimos com relação à fiscalização e a arrecadação destes

impostos pelo governo, ou seja, a capacidade de tornar a operacionalização da cobrança do tributo o mais barata possível para o governo.

2.3.4 Classificação Geral dos Tributos

Dentro do universo dos sistemas tributários vigentes, dependendo de algumas características próprias que os diferenciam em cada modelo, os tributos podem ser classificados de forma geral como Impostos, Taxas ou Contribuição de Melhoria. Os “Impostos” se diferenciam das “Taxas” em decorrência de que, na taxa, está embutida uma relação bilateral direta, entre o contribuinte e o governo, ou seja, o contribuinte da taxa, ao pagá-la, recebe em troca uma compensação pelo seu pagamento, que normalmente é feita na forma de um serviço público.

O tributo denominado de “Contribuição de Melhoria” também possui uma relação bilateral direta entre contribuinte e o governo de forma equivalente ao da taxa, já que este, ao ser pago, gera um certo enriquecimento do contribuinte, ocasionado pela valorização do seu imóvel, de forma efetiva ou presumida, como resultado de uma obra pública que foi realizada em seu benefício.

Com referência ao Imposto, essa relação bilateral específica entre um determinado contribuinte e o governo é totalmente inexistente, uma vez que o Estado não possui a obrigatoriedade de prestar qualquer tipo de compensação direta ao contribuinte do imposto. O compromisso do Estado com relação ao benefício que o imposto dará ao contribuinte que pagou o imposto se concretiza num caráter mais amplo, quando este oferece vários benefícios a todos os seus cidadãos, contribuintes ou não, através do oferecimento de diversos serviços que compõem sua responsabilidade como a saúde, a educação e a própria segurança pública.

2.3.5 Classificação dos Impostos

Dependendo da forma pela qual os impostos são compulsoriamente cobrados pelo governo, dentro de um sistema tributário devidamente estruturado, estes poderão afetar de diversas maneiras os vários setores de uma economia, determinando, desta forma, sem dúvida alguma, sua influencia na operação da economia, ou seja, sua influencia direta na atuação dos consumidores e das firmas privadas no mercado, que se caracteriza nos chamados efeitos econômicos gerados pelas políticas de tributação.

Estes efeitos econômicos irão depender diretamente de alguns fatores relevantes que caracterizam os impostos dentro do sistema de tributação. Em primeiro lugar, do ponto de vista da tributação, os impostos podem ser classificados como “Diretos” e “Indiretos”. A diferença primordial entre esses dois tipos de impostos está na maneira pela qual eles afetam os indivíduos na sociedade.

Os impostos diretos incidem sobre o indivíduo e, por isso, estão associados à capacidade de pagamento de cada contribuinte. Os impostos indiretos, por sua vez, incidem sobre atividades ou objetos, ou seja, sobre o consumo, vendas ou posses de propriedades, independentes das características do indivíduo que executa a transação ou que é o proprietário. (GIAMBIAGI 2000, p. 44).

Segundo Dalton (1980), muitos autores consideram que, na prática, a grande maioria dos impostos diretos, aplicados pelos sistemas tributários nas sociedades modernas, envolve maiores contribuições das famílias mais abastadas, do que as que possuem poucos recursos, dadas as proporções das respectivas rendas. O contrário se dá quando os impostos indiretos se fazem mais presentes na economia. Este fato é devidamente considerável se analisarmos que “[...] do ponto de vista da base econômica, os tributos podem ser classificados em três grandes

categorias: Impostos sobre a Riqueza (Patrimônio); Impostos sobre a Renda e; Impostos sobre as Vendas de Mercadorias e Serviços” (REZENDE 2001, p.155).

a) **O Imposto sobre a Riqueza:** É um imposto direto aplicado sobre a posse de propriedades ou transferência. A base de cálculo sobre a qual ele incide é o estoque acumulado de capital, que se caracteriza, em especial, pelo domínio de bens tangíveis como móveis e imóveis, além dos bens considerados intangíveis, como ações, depósitos bancários e outros ativos financeiros. Dentro deste universo tributário, explicado pela facilidade de cobrança, o imposto sobre a riqueza (patrimônio) mais utilizado no mundo é realmente o da propriedade imobiliária, em decorrência da imobilidade da sua base tributária. Contudo, esta mesma facilidade não ocorre quando o imposto sobre a riqueza é estendido na tentativa de tributar o acúmulo de capital caracterizado pela propriedade de bens intangíveis, que esta mais ligada à existência de outras fontes de tributação, que atingem os chamados ganhos de capital, como o caso do Imposto sobre a Renda.

b) **O Imposto sobre a Renda:** É uma forma direta de tributação que incide sobre os fluxos anuais de rendimentos, ou seja, sobre todas as remunerações geradas no sistema econômico, como salários, lucros, juros, dividendos e aluguéis. É considerado o imposto que gera a mais importante fonte de receitas fiscais de um governo em todo mundo. De acordo com sua base tributária se classifica em Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) e Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). Em vista disso, o Imposto sobre a Renda é realmente o tributo que mais se enquadra dentro dos princípios teóricos da tributação por se basear de forma contundente na capacidade de pagamento que os indivíduos de uma sociedade possuem, além de permitir uma melhor adaptação às características pessoais de cada um dos contribuintes em particular.

[...] ele é o imposto pessoal por excelência e, sendo assim, é aquele que mais se adapta aos princípios da equidade e progressividade, à medida que permite, de fato, uma discriminação entre os contribuintes no que diz respeito à sua capacidade de pagamento. (GIAMBIAGI 2000, p. 45)

Contudo, vale ressaltar que as características que tornam o Imposto de Renda um exímio cumpridor dos princípios da Teoria Tributária só existem no Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF). Este, que em caráter individual, além de agregar os princípios da “Equidade” e da “Progressividade” embute em sua estrutura de arrecadação e de fiscalização tributária outro princípio fundamental: o da “Simplicidade”, pois como o IRPF incide sobre os salários dos trabalhadores, advindos por força de lei de contratos formais de trabalho, torna-os alvos fáceis da arrecadação compulsória deste imposto e da própria fiscalização tributária, dificultando ou mesmo impossibilitando o não cumprimento do pagamento deste tributo por parte dos trabalhadores.

Tais situações não são tão simples no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), tendo em vista que o mesmo incide sobre o lucro das empresas, que é auferido segundo Musgrave (1980, p.246), subtraindo “da renda bruta das pessoas jurídicas [...] os custos incorridos na execução de suas atividades e o restante configura a renda líquida sujeita ao imposto”. Este lucro ou “renda líquida”, dependendo da situação em que a empresa se encontra, pode ser calculado sob três métodos distintos: o Método do Lucro Real, do Lucro Presumido e do Lucro Arbitrário.

1º) **O Método do Lucro Real** é calculado pela diferença entre receita e despesa da empresa. Este necessita primordialmente da existência de um sistema contábil realizado por parte da empresa que atenda, sem restrições, todas as normas legais.

2º) **O Método do Lucro Presumido** é calculado sobre a receita bruta da empresa, através da aplicação de uma alíquota determinada pelo governo. Tal método é direcionado, em especial, às pequenas empresas que possuem uma receita anual muito pequena, tornando inviável um sistema contábil com base nas exigências da lei.

3º) **O Método do Lucro Arbitrado** é utilizado pelo governo quando uma empresa, por algum motivo, não apresenta os registros contábeis requeridos na forma da lei para o devido cálculo do seu imposto, com base no lucro real da empresa.

Entretanto “[...] o principal problema inerente à cobrança do IRPJ é que ele pode contrariar os princípios da equidade e da progressividade, tendo em vista que a incerteza de que o ônus do imposto sobre o lucro recaia integralmente sobre o produtor”. (GIAMBIAGI 2000, p. 46), visto que a empresa pode repassar totalmente ou mesmo uma parte do imposto sobre o seu lucro para o consumidor, gerando com isso uma transferência do ônus do imposto.

c) **O Imposto sobre as Vendas:** Também conhecido como imposto sobre o consumo é um tributo indireto que recai sobre a venda dos bens e serviços, ou seja, sua incidência reside no fluxo dos produtos dentro do sistema de mercado. Em caráter geral, o imposto sobre o consumo possui uma importância secundária na composição da receita tributária dos governos federais, em vista de que, na maioria dos países desenvolvidos e em desenvolvimento, esta modalidade de tributação não representa a sua maior fonte de receita, à exceção do caso brasileiro⁷. Entretanto, esta realidade muda quando analisamos sua importância do ponto de vista dos governos estaduais, que têm o imposto sobre o consumo como a sua principal fonte de receita, respondendo, em muitos casos, por mais de 50 por cento da arrecadação fiscal.

As várias modalidades de impostos sobre a venda de mercadorias e serviços podem ser classificadas dentro de um sistema tributário quanto:

- a) À amplitude de sua base de incidência;
- b) Ao estágio do processo de produção e comercialização sobre o qual incide a cobrança do tributo e;
- c) À forma de apuração da base para o cálculo do imposto.

⁷ Se considerarmos apenas os impostos sobre a venda de bens e serviços IPI e ICMS, tendo como principal elemento o ICMS, o mesmo não teria tanta importância no plano nacional, podendo ficar no segundo plano. Contudo, se formos analisar os impostos indiretos sobre o consumo como um todo, incluindo as contribuições sociais, estes representariam mais de 50% da receita tributária no Brasil, justificando assim sua grande importância a nível nacional. (SIQUEIRA et al., 2001).

Quanto ao primeiro aspecto, vale ressaltar que “[...] a escolha da base é a questão política crucial na formulação do imposto sobre vendas” (MUSGRAVE 1980, p. 278), visto que os impostos sobre a venda de bens e serviços podem ser gerais ou especiais. Os denominados de “Impostos Gerais” se caracterizam por ter uma ampla incidência sobre um conjunto de transações de bens e serviços no mercado, como a compra de produtos industriais, de bens de consumo e a prestação de serviços. Outro ponto importante sobre os impostos gerais é salientado por Giambiagi (2000, p. 47). Este afirma que, de acordo com a estrutura de alíquotas, “os impostos gerais podem ser uniformes – aqueles que apresentam uma alíquota única – ou seletivos – aqueles que com alíquotas diferenciadas segundo a natureza do produto”. Com relação aos “Impostos Especiais”, estes recebem esta denominação em virtude de que sua incidência recai apenas sobre as transações de compra e venda de determinados bens e serviços, que merecem por parte do governo uma atenção especial, com vista a uma melhor regulamentação do mercado, que segundo Musgrave (1980, p 280), podem ser utilizados principalmente para atingir os seguintes objetivos:

- Substituir algumas taxas de serviços;
- Visar ao aumento da progressividade do sistema tributário;
- Visar à redução do consumo de um determinado tipo de bem;
- Como alternativa adicional para o uso de impostos reguladores, que provavelmente crescerá de importância no futuro;
- Com a finalidade de favorecer o atendimento a outros impostos, não apresentando como objetivo direto a obtenção de receita.

Neste sentido, os “Impostos Especiais” automaticamente se enquadram na categoria dos impostos seletivos que, pela sua natureza tributária, quebram o princípio da neutralidade do imposto. Assumindo estas características estão os impostos sobre o consumo de combustíveis e também sobre as bebidas alcoólicas que inseridos dentro deste contexto, são os exemplos mais comuns de “Impostos Especiais” existentes dentro do sistema tributário brasileiro.

Quanto ao segundo aspecto, “tanto os impostos gerais quanto os especiais podem adotar diferentes critérios do ponto de vista do estágio do processo de produção e comercialização em que o imposto é cobrado: se no âmbito do produtor, do comércio atacadista, do comércio varejista ou em todas as etapas do ciclo” (REZENDE,2001, p. 206).

O último aspecto, mais não menos importante, dentro do sistema de classificação dos impostos sobre a venda de bens e serviços se refere, particularmente, quanto à forma de apuração da base tributária para o cálculo do imposto realizado pelo governo. O chamado imposto sobre o consumo, segundo Giambiagi (2000, p. 47), “pode ser calculado sobre o valor total da transação ou apenas sobre o valor adicionado pelo contribuinte, em cada estágio da produção e da distribuição”.

2.3.5.1 O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços é o substituto direto do Imposto sobre a Circulação de Mercadoria – ICM, fruto da agregação à sua base tributária dos impostos únicos sobre a energia elétrica, minerais, combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, transporte e comunicações, que aumentaram a base tributária do novo imposto, a fim de atender os objetivos do novo Sistema Tributário Brasileiro, estabelecido com a Constituição de 1988, cuja principal característica foi a descentralização dos recursos tributários disponíveis.

O ICMS, assim como o seu antecessor está inserido no universo dos impostos sobre o consumo, que possuem como característica própria uma incidência tributária de forma indireta. Em vista disso o ICMS é considerado como um imposto regressivo, pois “[...] em termos de equidade e progressividade, o imposto sobre o consumo não é o mais indicado,

tendo em vista que, sendo uma forma de tributação indireta, não discrimina as contribuições de acordo com a capacidade de pagamento de cada indivíduo” (GIAMBIAGI 2000, p. 48). Contudo, a dinâmica deste novo tributo oferece uma diferença importante entre o antigo ICM e o novo ICMS, visto que o ICM, instituído com a adoção do Código Tributário Nacional, em 1966, possuía alíquotas uniformes para todos os produtos. Em contra-partida, o novo ICMS tem o caráter de ser um imposto seletivo, em função da cobrança de seus tributos serem com base na essencialidade das mercadorias. “[...] De fato, com isso, o legislador esperava que os estados pudessem, simultaneamente, reduzir a regressividade do sistema tributário e reforçar a autonomia estadual sobre o imposto”. (CARVALHO 2000a, p. 2).

Apesar do ICMS ter passado, com a promulgação da última Constituição de 1988, da competência da União para a competência dos estados, tendo estes a total liberdade de estipular suas alíquotas, desde que estas não gerem situações conflitantes entre os estados e a própria União. Segundo Carvalho (2000b, p.2), “a fixação das alíquotas do ICMS, no caso das operações e prestações interestaduais e de exportação, ficou sendo de competência exclusiva da União”. Esta atuação da competência da união na fixação de alíquotas para exportação se verificou mais precisamente através da promulgação de um conjunto de Leis Complementares que desoneraram o ICMS dos produtos primários e semi-elaborados destinados a exportação nos anos de 1996 a 2000, que ficou denominada de Lei Kandir.

2.3.5.1.1 Definição e base de Cálculo

Com a promulgação da Constituição de 1988, a base de cálculo do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, foi devidamente reestruturada, quando este

englobou outros impostos que tinham anteriormente uma base tributária diferente, se caracterizando assim, no Brasil, como um imposto de ampla incidência sobre todo um conjunto de transações comerciais de bens e serviços no mercado, como a compra de produtos industriais, de bens de consumo e a prestação de serviços. Contudo, dentro deste universo transacional, existem algumas atividades especiais que se excluem de sua base de incidência tributária.

Por outro lado, o ICMS não pode incidir sobre as operações que destinem produtos industrializados, [primários e semi-elaborados] para o exterior [...] nem sobre as operações que destinem a outros estados como petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis derivados, e energia elétrica. Nem pode incidir também sobre o ouro, a não ser nas hipóteses já definidas no art. 153, parágrafo 5, da constituição Federal em vigor, e nem sobre as operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a impressão. (CARVALHO 2000b, p. 3)

Por outro lado, o ICMS pode incidir sobre os produtos importados, inclusive sobre os bens e serviços de consumo ou ativos fixo no estabelecimento, bem como sobre a prestação de serviço no exterior, cabendo o imposto ao Estado “sede” do estabelecimento destinatário das mercadorias ou serviços. O ICMS pode também incidir sobre o valor total das transações comerciais para aquelas mercadorias fornecidas com serviços que estejam fora da competência tributária dos municípios.

2.3.5.1.2 Isenções do ICMS

A base de incidência do ICMS inclui, a princípio, todas as mercadorias e serviços transacionados na economia, mas os inúmeros “vazamentos” fiscais classificados atualmente como “gastos tributários” que podem ser caracterizados por renúncias fiscais, benefícios e incentivos fiscais, criam nas alíquotas do imposto as conhecidas imunidades, isenções, reduções.

Estas acabam por reduzir, na prática, a base de cálculo potencial do ICMS. Segundo Longo (1986, p. 50) as isenções fiscais podem se classificar em três tipos: as isenções totais, parciais e inócuas.

a) **As Isenções Totais** são caracterizadas pela sua concessão no último estágio de comercialização do produto (Bem Final), com a garantia dos créditos dos insumos, de forma a compensar o ICMS pago em etapas anteriores.

b) **As Isenções Parciais** são caracterizadas em dois modelos diferenciados: A primeira concedida na última fase de produção do bem, porém com a exigência de estorno dos créditos relativos às entradas de matérias-primas, sendo que a exoneração beneficia apenas o valor adicionado na última fase de produção. O imposto que é pago nas fases anteriores fica com o governo. A segunda, ocorre através da concessão de créditos presumidos em estágios intermediários do processo de produção e comercialização de um bem. Tal isenção possui um caráter simbólico e é atribuída a determinados produtos ou setores, objetivando a isenção de somente um estágio do processo produtivo, sem a interrupção da cadeia de arrecadação do imposto.

c) **As Isenções Inócuas** são caracterizadas como um diferimento e não como uma isenção e são concedidas nas fases intermediárias do processo produtivo, sem a concessão de crédito presumido nas etapas seguintes, ou seja, o imposto será pago pelo industrial ou pelo comerciante.

3. O MODELO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Sem dúvida nenhuma, o instrumento tributário constitui-se, indiscutivelmente para qualquer país, como uma das mais poderosas ferramentas que está totalmente à disposição das autoridades governamentais. Através de suas características políticas, econômicas e sociais o governo utiliza-o com o intuito de impulsionar, orientar e conduzir o seu próprio desenvolvimento.

A tributação é um instrumento através do qual as pessoas tentam obter recursos coletivamente para satisfazer às necessidades da sociedade. O sistema de tributação variará de acordo com as peculiaridades e também com determinadas situações políticas, econômicas e sociais de cada país.

(RIANI 1990, P. 101)

Contudo, é bom ressaltar que a determinação do instrumento tributário, composto por um conjunto de impostos, taxas e contribuições de melhorias, que proporciona um leque de alternativas ao processo de acumulação de recursos financeiros, fica, na dependência da correlação das forças atuantes dentro do sistema federativo vigente, cuja as pressões serão decisivas para definir suas metas e objetivos. Em vista disso, para se analisar a estrutura de um sistema tributário é fundamental o conhecimento de alguns aspectos relevantes.

[...] a estrutura do sistema tributário de determinado país só pode ser analisado em função do estágio atingido pelas suas forças produtivas e do papel que o Estado desempenha dentro do sistema social e especialmente no processo de acumulação. [...] Em outras palavras: para se compreender o sistema tributário de determinado país e suas mudanças ao longo do tempo, torna-se necessário analisar as mudanças ocorridas no seu padrão de acumulação e, no seu bojo, investigar as que aconteceram no papel do Estado na economia, sujeito e objeto destas mudanças. (OLIVEIRA 1991, p. 18)

Dentro desta análise estão inseridos dois aspectos importantes: o primeiro é com relação à principal atividade econômica desenvolvida no país. Se a economia estiver voltada

basicamente para uma atividade primário-exportadora, sua principal fonte de receita será os impostos voltados a exportação e também a importação, diferentemente se a economia tiver seu centro dinâmico voltado mais para a atividade interna, caracterizando como sua principal fonte de receita o imposto referente à produção e a circulação interna de mercadorias. O segundo é o grau de participação do Estado na economia do país que será determinante na alocação de recursos para compor sua receita fiscal. Um Estado mais liberal, com uma participação reduzida na economia, não necessitará do mesmo nível de recursos que um Estado que possui uma maior intervenção econômica no país, principalmente se este for diretamente responsável pela geração de renda e de investimentos.

No Brasil, com o dinamismo da economia sendo determinado, desde a época do Império até 1930, por uma atividade primário-exportadora, envolvendo principalmente a produção e exportação de café, o Sistema Tributário Brasileiro acabou se estruturando na vigência de um governo que pouco intervinha na economia, limitando-se “[...] à concessão de favores e de empréstimos especiais que favorecessem e incentivassem algum setor industrial como forma de garantia de rentabilidade” (RIANI 1990, p. 43). Tendo em vista a existência desta economia agrícola com alto grau de abertura ao exterior, a principal fonte de receitas públicas brasileiras neste período foi, com grande relevância, o comércio exterior, destacando-se o imposto sobre a importação que chegou a representar 2/3 de toda receita arrecadada pelo governo. Tal ciclo só se rompeu com a crise de 1929 que representou o divisor de águas entre o modelo de desenvolvimento primário-exportador apoiado no complexo cafeeiro e no dinamismo da indústria.

[...] foi inaugurado um ciclo de centralização, entre 1930 e 1946, tendo como ponto de partida a Revolução de Trinta. Tal ciclo acompanhou a depressão econômica mundial e culminou com a ditadura de Getúlio Vargas (Estado Novo). A forte centralização de poder em mãos da União permitiu concluir a unificação do mercado interno e fortaleceu as bases da industrialização. (SERRA; AFONSO, 1999, p. 5)

Até 1930 o Brasil já havia tido apenas a Constituição de 1891 que, efetivamente, inaugurou a Federação Brasileira e “[...] introduziu o regime de separação de fontes tributárias, discriminando os impostos de competência exclusiva da União e dos estados”. (GIAMBIAGI 2000, p. 240), não discriminando, entretanto, renda em favor dos municípios⁸, que ficou sob critério dos estados, agora mais fortalecidos em suas gerências fiscais após a União destinar-lhes, dentre outros impostos, o imposto sobre a exportação, visto que, durante este período, os impostos sobre o comércio exterior formavam a parcela mais importante da receita tributária. Contudo, a União manteve sob sua competência, a fim de satisfazer suas necessidades regulares de caixa, o imposto sobre a importação, considerado o de maior expressão tributária no volume de arrecadação dentro do comércio exterior.

A Constituição de 1934, em resposta ao deslocamento do principal eixo dinâmico da economia e dos sucessivos estrangulamentos externos que caracterizaram a época pós-crise, levando gradativamente a uma diminuição na importância do imposto sobre o comércio exterior, modificou o sistema tributário brasileiro, que passou a ter sua maior fonte de receita nos impostos internos sobre produtos. Esta mudança, conseqüentemente, alterou também a principal fonte de receita dos estados que, com a redução proclamada pela união nos impostos sobre a exportação, através da proibição de sua incidência em transações interestaduais e da fixação de uma alíquota máxima de 10% para o mercado externo, tiveram uma queda na arrecadação de receita no campo do comércio exterior. Contudo, na tentativa de impedir esta queda na receita a União concedeu aos estados a competência para decretar o imposto de vendas e consignações - IVC, ampliando ainda mais o campo de incidência do antigo imposto sobre vendas mercantis⁹, agora substituído pelo IVC, tornando-o assim a maior fonte de receita tributária para os estados.

⁸ Com o advento da Constituição, a principal fonte de receita tributária dos municípios designada pelos estados foi o imposto sobre as indústrias e as profissões. (GIAMBIAGI 2000)

⁹ O imposto sobre as vendas mercantis foi criado em 31 de dezembro de 1922 pela Lei 4.625. (OLIVEIRA 1991, p.24)

Com as alterações estabelecidas no plano municipal, dando a estes o poder de decretar alguns tributos, a Constituição de 1934, se caracterizou como a primeira Constituição Brasileira que estruturou o campo das competências dos tributos, na esfera municipal, estadual e principalmente federal, onde “[...] o imposto de importação permaneceu como principal fonte de receita até o final dos anos 1930, quando foi superado pelo imposto sobre o consumo”. (GIANBIAGI 2000, p. 241). Contudo, vale ressaltar que todas estas mudanças fundamentais que aconteceram no Brasil só encontraram um campo mais fértil, capaz de realmente promover a ampliação necessária da carga tributária interna, a partir do ano de 1937, em decorrência da própria dinâmica do novo padrão de acumulação adotado e, principalmente, do avanço do crescimento industrial iniciado em meados de 1930.

[...] os impostos internos só se revelaram frutíferos no Brasil, como de resto, em toda América Latina, quando a base de massa urbana se expandiu o suficiente para arcar com o custo da carga tributária. [...] Deste modo, sem um avanço decisivo da acumulação industrial, que permitisse a formação de um amplo proletariado urbano, de um “terciário-funcional” com base no trabalho assalariado e de uma crescente burocratização de pequenos funcionários, não existiam condições objetivas que permitissem ao governo central criar uma base fiscal urbana suficiente, e libertar-se de sua dependência financeira do comércio exterior. (SILVA, Liana L. A., 1976 apud OLIVEIRA, 1991, p. 24)

Em 1937, o Brasil promulgou uma nova Constituição que manteve as diretrizes gerais do Sistema Tributário Brasileiro, promulgado pela a Constituição de 1934, destacando-se em caráter de mudança apenas a perda da competência dos estados em tributar o consumo de combustíveis líquidos¹⁰ e dos municípios em tributar a renda dos proprietários rurais que passaram a União. Contudo, ao final da Segunda Guerra Mundial e com a redemocratização do país após a queda da ditadura Vargas em 1945, foi promulgada a quarta Constituição

¹⁰ Segundo Longo (1986, p. 18), esta competência acrescida também pela tributação dos lubrificantes e do carvão mineral, passou definitivamente a União pela Emenda Constitucional de 4 de setembro de 1949, cabendo então as Estados e Municípios uma quota-parte proporcional ao consumo desses produtos nos seus territórios, com a aplicação obrigatória na conservação e construção de rodovias.

brasileira, no ano de 1946. Esta apesar de preservar, no essencial as principais características do sistema tributário da Constituição de 1934, trouxe algumas alterações importantes como:

a) Um amplo repasse de 10% do total de recursos da arrecadação do Imposto de Renda – IR aos municípios, em partes iguais, excluindo as capitais, que pela Emenda Constitucional de novembro de 1961, treze anos depois sofreu algumas alterações, reforçando ainda mais esta transferência.

Essa emenda elevou o repasse aos municípios, da arrecadação do imposto de renda, de 10 para 15% e introduziu, também, repasses aos municípios, equivalentes a 10% da arrecadação do imposto sobre o consumo; metade desse repasse estava vinculada para aplicações em benefícios da zona rural. (LONGO 1986, p. 18).

b) A transferência dos Estados para os municípios da competência e o total da arrecadação dos impostos sobre as indústrias e profissões na tentativa de aumentar a receita dos municípios. Esta medida do governo federal, segundo Giambiagi (2000), causou um viés ao incluir “dois novos impostos na área de sua competência: o imposto do selo municipal e o imposto de indústrias e profissões – praticamente uma réplica do imposto sobre vendas e consignações”.

No início dos anos 50, a importância relativa dos impostos internos sobre os produtos já era visível assim como a adoção de medidas de política econômica, que em conjunto, configuravam a formulação de uma política voltada para a industrialização “plena”, conduzindo o país a uma fase em que o governo passa a ter uma presença mais marcante na economia, ao mesmo tempo em que a crescente realidade da tributação sobre as bases domésticas leva o Brasil, em 1956, a dar seus primeiros passos em direção à tributação sobre o valor agregado, com a criação do imposto sobre o consumo.

Esta realidade particular do governo é analisada por Riani (1990, p. 44) quando afirma que este “processo de intervenção do governo na economia brasileira toma pulso de fato após o surto de industrialização dos anos 50 e 60”, se fazendo presente não somente pelas atuações diretas no setor produtivo, mas também através do sistema fiscal. Entretanto,

ressalta-se que, apesar desta presença mais ativa do governo federal na economia através de políticas fiscais, os instrumentos de política econômica que tinha à disposição se revelaram insuficientes para enfrentar alguns sérios obstáculos como:

- a) A capacidade de importações que declinava relativamente;
- b) O Estado que se encontrava desparelhado no aspecto instrumental e administrativo para angariar os recursos de que necessitava e;
- c) A inexistência de um mercado de capitais dinâmico, capaz de canalizar as poupanças dispersas no mercado financeiro do país.

Nesse horizonte, em que tanto o incipiente mercado de capitais era limitado por problemas institucionais quanto a reforma tributária encontrava sérias resistências por parte de amplos setores empresariais, o financiamento por mecanismo inflacionário apresentava-se como a alternativa mais exequível. (OLIVEIRA 1991, p. 30).

Com a abertura da economia ao capital estrangeiro em forma de empréstimos e investimentos de risco, a modernização do país aconteceu no governo de JK¹¹, com o setor industrial tendo uma extraordinária expansão comprovada através do crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro, que cresceu fabulosos 8,1% de 1956 a 1960. Todavia, o governo não se dispôs a realizar importantes reformas estruturais no país, dentre elas, a reforma cambial, a reforma administrativa, “[...] a reforma fiscal e tributária, para assegurar o equilíbrio e a disciplina das contas públicas” (BRUM 2002, p. 253), criando assim um ambiente favorável a crescente pressão inflacionária e a existência de uma grave crise cambial no futuro.

¹¹ Juscelino Kubitschek de Oliveira foi eleito Presidente da República Federativa do Brasil em 3 de outubro de 1955, para um mandato de cinco anos, com o slogan “Cinqüenta Anos em Cinco”. Seu governo teve a marca do arrojo, da confiança e do otimismo. Contudo a democracia ainda não estava totalmente consolidada e as bases da economia brasileira foram sendo minadas gerando as raízes de uma nova crise econômica no Brasil. Ver Brum (2002).

3.1 A Reforma Tributária dos Anos 60

Em 18 de dezembro de 1965, uma Emenda Constitucional, em caráter preliminar, introduziu no Brasil as diretrizes básicas da, necessária e tão esperada, Reforma Tributária. Esta tinha como principal objetivo o aumento da capacidade de arrecadação da União, na tentativa de equacionar o crescente déficit público, além de transformar o Sistema Tributário Brasileiro numa poderosa e eficaz ferramenta da política fiscal, capaz de promover, estimular e orientar o crescimento econômico do país, por meio da melhoria na arrecadação e na qualidade de alocação dos tributos, além de uma maior centralização dos recursos obtidos com a tributação, que se caracterizou diretamente na perda da autonomia financeira dos estados e municípios no aspecto tributário. Todavia, esta estrutura legal só se concretizou no ano seguinte, mais precisamente em 25 de outubro de 1966, com a promulgação da Lei 5.172, que instituiu finalmente o Código Tributário Nacional, explicitando de forma clara e objetiva seus contornos jurídicos, com o estabelecimento de normas a serem obedecidas dentro do universo da tributação pelas três esferas de governo: federal, estadual e municipal.

A adoção do Código Tributário Nacional criou, no Brasil, segundo Giambiagi (2000, p. 242), “um sistema tributário inovador, do ponto de vista administrativo e técnico, dotado de potencial para interferir na alocação de recursos da economia e amplamente conectado às metas de política econômica traçadas em nível nacional”. Ele trouxe em seu bojo como principal aspecto modernizador uma mudança sistemática na arrecadação dos impostos com a priorização da tributação sobre o valor agregado¹², em vez da tributação “em cascata”.

¹² O uso deste instrumento tributário em 1967 caracterizou, pela primeira vez, a adoção do Imposto de Valor Adicionado – IVA no Brasil.

Essa reforma, em essência, modernizou a estrutura de arrecadação indireta pela introdução de “não-cumulatividade” no principal imposto estadual, o imposto sobre vendas e consignações (IVC), e no imposto federal sobre o consumo, criando o imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM) e o imposto sobre produtos industrializados (IPI), respectivamente a nível estadual e federal”. (LONGO 1986, p. 19)

Ao ser instituído, em substituição ao Imposto sobre Vendas e Consignações, o ICM foi definido como um imposto de alíquota única, determinada pelo governo federal. Com isso, a reforma tributária, confirmando sua tendência centralizadora, tirou da alçada dos estados o poder de estabelecer as alíquotas do ICM. Tal fato favoreceu a desoneração de parte da carga tributária as exportações, através da isenção do ICM, para os produtos manufaturados que “[...] representaria, especialmente para os estados industrializados, responsáveis em grande parte pelas exportações de manufaturas, um sério golpe nas suas finanças” (OLIVEIRA 1991, p. 108). Vale ressaltar que com relação ao comércio exterior, com o propósito de incentivar as exportações, a desoneração do ICM não foi a única medida. Com ela seguiram-se outras medidas tributárias como: o regime de *draw-back*, que consistia na restituição, suspensão ou franquia, total ou parcial, do imposto de importação sobre as matérias-primas dos produtos destinados a exportação; a dedução do lucro sujeito ao imposto de renda para o triênio 66/67/68, da parcela correspondente à exportação de manufaturados e a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Um ponto importante na adoção do ICM é que, apesar dele ter incidência múltipla, por não ser de caráter cumulativo, decretou as mudanças necessárias para a eliminação das distorções tributárias, que prejudicavam o bom desenvolvimento econômico. Este fato ocorria com o imposto “em cascata”, cobrado em todas as etapas de comercialização do produto, e que estava intrínseco na natureza do Imposto sobre Vendas e Consignações.

Todavia, a real consolidação da Reforma Tributária Brasileira, com a implantação do Código Tributário Nacional, só se deu realmente com a promulgação da Constituição de 1967. Dentre as suas decisões mais importantes, ela vetou a competência residual da decretação de impostos dos estados e dos municípios, adquirida na Constituição de 1946. Desta maneira, o

governo federal impossibilitou os estados e municípios de criarem tributos que não estavam previstos na Constituição, que normalmente eram instituídos com base nas suas necessidades de caixa, ficando esta atribuição específica apenas para a União, o que consolidava ainda mais a tendência centralizadora do governo federal, tendo em vista que a coordenação do processo de crescimento era de responsabilidade desta instância governamental.

Em conjunto com o veto à competência dos estados e municípios de criarem tributos em favor próprio, a Constituição de 1967, promulgada na vigência do regime militar, que visava desenvolver uma série de projetos econômicos, cujo montante de recursos financeiros necessários estavam além da capacidade do setor privado, ratificou sob controle da União a maioria dos impostos que, definidos de acordo com o Código Tributário Nacional, seguiram uma determinada divisão entre as esferas de governo, apresentada no quadro 01.

1. Competência da União:
• Imposto sobre Importações
• Imposto sobre Exportações
• Imposto sobre a Propriedade Territorial-rural
• Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
• Imposto sobre Produtos Industrializados
• Imposto sobre Operações de Financeiras
• Imposto sobre Transporte e Comunicações
• Imposto sobre Combustíveis e Lubrificantes
• Imposto sobre a Energia Elétrica
• Imposto sobre Minerais
2. Competência dos Estados
• Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
• Imposto sobre a Circulação de Mercadorias
3. Competência dos Municípios
• Imposto Predial e Territorial Urbano
• Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
4. Competência das Três Esferas de Governo
• Taxas e Contribuições de Melhorias

Quadro 01: Divisão dos Impostos por Esfera de Governo – Constituição de 1967

Fonte: Oliveira (1991, p. 57)

Com o rompimento do critério anterior da coexistência de três sistemas tributários, muitas vezes conflitantes, tornava-se necessário organizar os impostos dentro de um novo sistema tributário, levando-se em conta a primícia de que a capacidade contributiva de cada cidadão, de cada empresa e do conjunto da economia é una e indivisível. Com base nesta linha de raciocínio os tributos foram classificados pelo Código Tributário Nacional, primeiramente, em dois setores: o externo e o interno; para posteriormente serem enquadrados em quatro categorias: a) Impostos sobre o Comércio Exterior; b) Imposto sobre o Patrimônio e a Renda; c) Impostos sobre a Produção e a Circulação de Bens e; d) Os impostos Especiais¹³. Esta divisão dos impostos por categorias, realizada pela Reforma Tributária, é apresentada no quadro 02.

1. Impostos sobre o Comércio Exterior:
• Imposto sobre Importações
• Imposto sobre Exportações
2. Impostos sobre o Patrimônio e a Renda
• Imposto sobre a Propriedade Territorial-rural
• Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
• Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
• Imposto Predial e Territorial Urbano
3. Impostos sobre a Produção e a Circulação de Bens
• Imposto sobre Produtos Industrializados
• Imposto sobre a Circulação de Mercadorias
• Imposto sobre Operações de Financeiras
• Imposto sobre Transporte e Comunicações
• Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
4. Impostos Especiais
• Imposto sobre Combustíveis e Lubrificantes
• Imposto sobre a Energia Elétrica
• Imposto sobre Minerais

Quadro 02: Classificação dos Impostos – Constituição de 1967

Fonte: Oliveira (1991, p. 59)

A ampla Reforma Tributária desenvolvida durante a década de 60 contribuiu não somente para dotar o Sistema Tributário Nacional de uma maior racionalidade como também,

¹³ Giambiagi (2000) denomina estes Impostos Especiais de Impostos Únicos, além de acrescentar um grupo especial chamado de Receitas Extra-orçamentárias no qual inclui o Fundo de garantia por Tempo de Serviço – FGTS e as contribuições para a Previdência Social.

através das inovações que foram introduzidas, para aprimorá-lo tecnicamente, permitindo o aumento de sua capacidade de captação de recursos, emergindo, segundo Oliveira (1991, p. 22), “como um divisor de águas entre um sistema precedente, atrelado basicamente ao campo jurídico, sem maiores preocupações de ordem econômica, e o seu resultante, onde se tornou passível a utilização dos tributos como instrumentos da política econômica”. Contudo a multiplicidade de objetivos perseguidos pelo governo, na ânsia de acelerar a acumulação de capital ou mesmo tentar mantê-la conduziu, inevitavelmente, a conflitos que terminaram por anular alguns objetivos, principalmente os de cunho social.

Nos anos 70, seguiram-se os princípios da reforma tributária com o fortalecimento da centralização de recursos pela União, principalmente em virtude da redução dos percentuais de transferência dos fundos de participação dos estados e municípios, que segundo Giambiagi (2000, p. 252), “ao longo do período ficou também caracterizada pela contínua redução das alíquotas do ICM”, além da ampla concessão de incentivos e subsídios à atividade produtiva, através do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e, principalmente, do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, que chegou em 1974 a ter suas alíquotas reduzidas para alguns produtos em aproximadamente 50%.

Contudo, no final de 1974 a economia já estava mergulhada em crise novamente. Começava, na década de setenta, outra luta econômica, envolvendo políticas fiscais para resolver o problema estrutural brasileiro, caracterizado pelo crescente endividamento público, que levaria a uma nova reforma com a Constituição de 1988.

3.2 A Constituição Federal de 1988

Com a Constituição de 1988, o processo político da redemocratização do país se confundiu com a própria luta pela descentralização fiscal liderada pelos estados e municípios, que somados os esforços culminou no objetivo maior de fortalecer a Federação Brasileira, aumentando o grau de autonomia fiscal dos estados e municípios e descentralizando os recursos tributários disponíveis. Fato que levou a Constituição de 1988 a se constituir num marco institucional da descentralização fiscal no Brasil. Assim, no bojo dos trabalhos da Constituinte no período de 1987/88, a reforma tributária, imbuída dos sintomas da queda de quase 10% na participação da União no total da receita tributária disponível entre 1983 e 1988 e, de 5% na participação da arrecadação dos três níveis de governo, se concretiza, com a ampliação da autonomia fiscal dos estados e municípios através da atribuição da competência dos estados para fixar automaticamente as alíquotas do seu principal imposto, o ICMS sucessor do ICM. Além disso, a União perdeu parte do direito de conceder isenções de impostos estaduais e municipais e de impor condições ou restrições à entrega de recursos os estados e municípios.

A Constituição de 1988 trouxe várias modificações nos tributos em nível de impostos, com substituições, aglutinações e exclusões de alguns e criação de novos. Com isto, alterou-se substancialmente a distribuição da competência tributária entre as esferas de governo, realizando-se uma nova organização na divisão dos impostos, o que demonstra a realidade da descentralização fiscal no Brasil. Estas mudanças podem ser analisadas comparando o quadro 01, que traz a divisão dos impostos por esfera de governo na Constituição de 1967, com o quadro 03, que apresenta a divisão dos impostos por esfera de governo com base na Constituição de 1988.

1. Competência da União:
• Imposto sobre importações
• Imposto sobre Exportações
• Imposto sobre a Propriedade Territorial-rural
• Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
• Imposto sobre Produtos Industrializados
• Imposto sobre operações de Financeiras
• Imposto sobre Grandes Fortunas
2. Competência dos Estados
• Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
• Imposto de Transmissão de Causa Mortis e Doação
• Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
• Adicional ao Imposto de Renda
3. Competência dos Municípios
• Imposto Predial e Territorial Urbano
• Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis ¹⁴
• Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
• Imposto sobre a Venda de Combustíveis Líquidos e Gasosos no Varejo
4. Competência das Três Esferas de Governo¹⁵
• Taxas e Contribuições de Melhorias

Quadro 03: Divisão dos Impostos por Esfera de Governo – Constituição de 1988

Fonte: Riani (1990, p. 185)

Um dos pontos fundamentais que caracterizam a descentralização fiscal está na diminuição dos impostos de competência da União que passaram de 10 para 07, com a perda dos impostos sobre os transportes e comunicação; combustíveis líquidos e lubrificantes; energia elétrica e dos minerais, que foram embutidos no ICMS, ganhando, contudo, o novo imposto sobre as grandes fortunas que, segundo Riani (1990, p. 185), “não é perfeitamente mensurável, dado o desconhecimento específico da dimensão de sua base geradora”.

Com relação aos impostos de competência estadual, houve uma grande modificação com ganhos e perdas. O ganho maior se concretizou no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, que teve a sua base ampliada com a introdução de novos bens e

¹⁴ O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis também é denominado de Imposto “Inter vivos” que não foi utilizado para facilitar a comparação com o quadro 01 que traz a Divisão dos Impostos por Esfera de Governo realizada na Constituição de 1967

¹⁵ Este quarto item não consta em Riani (1990, p. 185). Sua permanência serve apenas para facilitar a comparação com o quadro 01, que traz a Divisão dos Impostos por Esfera de Governo realizada na Constituição de 1967.

serviços, que antes faziam parte de outras bases tributárias, todas sob a jurisdição do governo federal. Temos também a inclusão dos impostos sobre a Propriedade de Veículos Automotores e do Imposto da Transmissão de Causa Mortis e Doação, além de novos impostos, como o Adicional ao Imposto de Renda. A perda dos estados está no imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis que foi para os municípios.

Na esfera municipal, destaca-se o acréscimo de dois impostos para a sua competência: o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis, transferido da competência estadual e o Imposto sobre a Venda de Combustíveis Líquidos e Gasosos no Varejo, com exceção do Diesel, caracterizado como um imposto especial.

Embora a Constituição de 1988 tenha permitido, com a descentralização fiscal, uma expansão da carga tributária na ordem de 4 a 5 pontos percentuais, esta expansão para Oliveira (1991, p. 190), “revela-se insuficiente para permitir ao Estado a retomada de seus investimentos e o equacionamento do estoque de suas dívidas, cujos encargos são os principais responsáveis pela geração de déficits públicos”. Com a chegada dos anos 90, o governo federal, na tentativa de inverter este processo de agravamento do seu desequilíbrio fiscal e financeiro, faz uso de sucessivas medidas de política fiscal para compensar suas perdas, que trouxeram como resultados imediatos a queda na qualidade da tributação e dos serviços prestados. Um bom exemplo destes mecanismos se observa na administração dos recursos pela União para o pagamento dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, chamados respectivamente de FPE e FPM, em conjunto com o pagamento dos fundos de desenvolvimento regional e do “seguro-receita” de compensação das exportações, originado com a promulgação da Lei Kandir, em 1996. Como estes recursos eram compostos exclusivamente pelas arrecadações do IR e do IPI, compreendendo 47% do IR e 57% do IPI, a União viu-se obrigada a recompor sua receita utilizando outros tributos que, tecnicamente, são inferiores ao IR e ao IPI do ponto de vista da eficiência; contudo, tinham a vantagem de não terem seus receitas compartilhadas. A dinâmica de criação de novos

tributos como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e da CPMF, além da elevação da alíquota de outros como do IOF e da CONFINS, antes FINSOCIAL, gerou uma tendência de re-introdução pelo governo federal de alguns impostos cumulativos.

Analisando de forma geral o panorama nacional na década de 90, observa-se que “[...] a reação do governo federal ao novo sistema tributário introduzido pela Constituição de 1988 resultou em uma queda na qualidade do sistema tributário, sem que, entretanto, tenha ocorrido de forma definitiva uma solução de seus desequilíbrios financeiro e fiscal”. (GIAMBIAGI 2000, p. 256). Em vista disso, as constantes discussões sobre a reforma tributária passaram a fazer parte da agenda mensal do governo federal que, em parte, continuou dominada pela preocupação de se encontrar uma solução consensual para os problemas do Sistema Tributário Brasileiro, evitando-se perdas na arrecadação. Tal situação foi caracterizada durante todo o governo de Fernando Henrique Cardoso de 1995 a 2002. Contudo, teve uma ênfase muito maior durante o seu segundo mandato.

[...] apesar de se ter clareza da necessidade de se avançar na solução dessas questões, explícitas em todas as propostas que trataram sobre o tema, o compromisso assumido com a geração de elevados superávits primários nas contas públicas, nos acordos celebrados com o Fundo Monetário Internacional – FMI, visando evitar uma trajetória de crescimento explosivo da dívida pública, impediu mudanças voltadas para estes objetivos, não tendo faltado, inclusive, iniciativas do próprio governo para barrá-las, diante do receio de que poderia incorrer em perdas de receitas, comprometendo o cumprimento das metas fiscais. (REZENDE, 2003, p. 12):

Com esta imobilização política-econômica, ocasionada muitas vezes pelo governo federal, a solução dos graves problemas que impedem a modernização do Sistema Tributário Brasileiro e prejudicam diretamente tanto os objetivos da equidade fiscal e do equilíbrio federativo, como do próprio crescimento econômico do Brasil, ainda continuam a ser alvos de constantes críticas por parte de toda sociedade.

3.3 Os Atuais Problemas do Modelo Tributário Brasileiro

Não é difícil compreender a natureza dos problemas enfrentados atualmente pelo Brasil dentro do campo do federalismo fiscal, porém torna-se extremamente necessário ter claro as suas características marcantes e algumas peculiaridades do sistema tributário oriundas das reformas ocorridas com o passar dos anos, em especial a mais recente, realizada com a promulgação da Constituição de 1988, juntamente com as suas últimas adaptações. Neste sentido, “convém destacar dois aspectos fundamentais: as enormes disparidades regionais de desenvolvimento e a forte tradição municipalista do país” (REZENDE, 2001, p. 334).

Com relação ao primeiro aspecto, os instrumentos de caráter fiscal costumam desempenhar um papel fundamental no seu combate, possibilitando através de uma distribuição mais justa de recursos, baseado nas necessidades regionais, a minimização destas diferenças. No Brasil, “[...] a preocupação com as disparidades regionais remonta ao século passado, ainda que sob um manto puramente assistencialista, [...] [ganhando certo] ímpeto a partir principalmente do governo de Epitácio Pessoa” (OLIVEIRA 1991, p. 77). Entretanto, somente com a Constituição de 1967, apesar de não se constituir oficialmente num dos seus principais objetivos, é que o problema da disparidade regional recebeu uma maior atenção, com a ratificação dos órgãos públicos encarregados pelo desenvolvimento regional, já existentes neste período, em especial, a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e a Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM. Contudo, este problema ainda existe, justificado em grande parte, pelos próprios governos, dada a má distribuição dos recursos a eles destinados.

O segundo aspecto, caracterizado como a forte tradição municipalista do país, culminou com a descentralização fiscal. Esta de imediato gerou o benefício de uma maior autonomia fiscal para os estados e municípios a partir da Constituição de 1988, entretanto, esta

medida revelou-se, na prática, um foco de conflitos federativos, através da chamada “Guerra Fiscal”¹⁶, entre os estados e municípios, mediante a concessão de incentivos financeiro-fiscais relacionados ao ICMS, criando um grande problema para o próprio desenvolvimento do país.

Em regimes federativos, a autonomia dos poderes locais (estados ou províncias e municípios) é uma questão da maior relevância, mas que precisa ser reavaliada à luz das exigências da integração. A concessão, aos poderes locais, de autonomia para tributar não pode sobrepor-se aos interesses maiores do país. (REZENDE 1996, p. 12)

Somando-se o aspecto político aos dois primeiros aspectos, estruturou-se, com o passar dos anos, a base em que se consolidou o sistema tributário brasileiro, que nos últimos anos em vista da necessidade de atingir o seu objetivo maior, refletido no equilíbrio das contas públicas e de assegurar as metas para o superávit primário acertadas previamente em acordos com o Fundo Monetário Internacional – FMI, terminou por relegar, ao segundo plano questões relativas à eficiência dos tributos e ao equilíbrio federativo, que hoje são os gerenciadores dos três maiores problemas vivenciados no sistema tributário brasileiro.

a) O primeiro, segundo Giambiagi (2000, p. 256), é “o nível da carga tributária agregada, que representa um ônus importante, para um país de nível de renda médio como o Brasil”, que possui uma dependência muito grande de impostos sobre a produção e circulação de bens e serviços que levam ao segundo problema;

b) O segundo, de acordo com Rezende (2003, p. 11), é “o acentuado peso de impostos cumulativos em sua estrutura, que prejudica a competitividade da produção nacional e das exportações brasileiras” que, dentro de um contexto de forte vulnerabilidade externa em que se apresenta a realidade econômica brasileira, atua como um dos principais obstáculos ao crescimento econômico em bases sustentáveis.

¹⁶ A “Guerra Fiscal” para Varsano (1997, p. 6), “se trava a revelia da Lei Complementar nº 24 de 1975. [que] veda as concessões de isenções e outros incentivos relacionados ao ICMS, salvo quando previstas em convênios celebrados em reuniões do Conselho de Política Fazendária, que congrega todos os estados e o Distrito Federal”.

c) O terceiro, com base em Rezende (2003, p.11), é “A complexidade do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS”. Tal complexidade se dá pelo fato da existência de vinte e sete legislações estaduais diferenciadas entre si, de acordo com os interesses de cada estado, que trouxe como consequência o fenômeno conhecido como a “Guerra Fiscal” entre os estados, que levou à perda de significativos volumes de recursos fiscais.

No entremeado destes três grandes problemas do sistema tributário nacional, particularmente focados nos impostos sobre o consumo, nasce um outro problema, sentido de forma mais direta pelos estados exportadores, que são possuidores de uma balança comercial favorável, ou seja, exportam bem mais produtos do que importam. Este grupo de estados, do qual faz parte o estado do Pará, possui uma grande desvantagem com relação aos estados possuidores de um índice elevado de importação. Com uma balança comercial favorável, o Estado do Pará é fornecedor de divisas para o Brasil.

Em contra-partida, os estados tidos como importadores geram déficits ao país. Entretanto, são estes os estados que obtêm o maior benefício tributário, em vista de que, com um volume maior de importação, suas receitas tributárias são superiores, dentro da tributação do comércio exterior, aos dos estados tidos como exportadores, pois os mesmos tiveram, nos últimos anos, uma perda considerável de receita através da política de exportação do país, que desonerou as exportações do ICMS. Num primeiro momento, para os produtos manufaturados com a Constituição de 1967, mantida pela Constituição de 1988 e num segundo momento com a promulgação da Lei Kandir em 1996, que além de desonerar o ICMS para os produtos primários e semi-elaborados, trouxe outras medidas que ampliaram os problemas de muitos estados exportadores, que serão apresentadas mais detalhadamente no 4º capítulo que trata dos principais pontos da Lei Kandir.

4. A LEI KANDIR E SEUS PRINCIPAIS PONTOS

No dia 14 de agosto de 1996, realizou-se uma reunião no Ministério do Planejamento e Orçamento para dar início à negociação final do projeto de lei que resultaria na tão debatida Lei Complementar número 87 de 1996, de autoria do Deputado Federal paulista Antônio Kandir, cujo intuito era regulamentar o principal imposto do país, o ICMS, com uma arrecadação que atingiu cerca de R\$ 56 bilhões, em 1996, quase 80% a mais do que a do Imposto de Renda.

Essa negociação que foi precedida, segundo informações dadas em notas oficiais pelo governo federal, de dois meses de árduo trabalho técnico realizado pela União e pelos estados, em diversas reuniões com a participação de secretários estaduais de fazenda, parlamentares, ministros, governadores e até mesmo do Presidente da República, em algumas ocasiões, tinha como objetivo primário viabilizar uma norma tributária abrangente que conciliasse os interesses do fisco e do contribuinte e, sobretudo, favorecesse o desenvolvimento econômico do País, tendo seu enfoque na exportação.

Ao final do processo, mesmo sem o apoio unânime dos que trabalharam em sua elaboração, fato caracterizado em função da existência de alguns pontos de divergências, o projeto foi levado a plenário e, numa estratégia relâmpago, o Congresso Nacional aprovou a referida Lei. Contudo, o que se convencionou chamar de “Lei Kandir”, em homenagem ao seu autor, numa visão simplista, caracterizando apenas a desoneração das exportações, como seu aspecto central, constituiu-se em poucos anos num conjunto de quatro Leis Complementares que normatizaram nacionalmente todos os aspectos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, o mais importante tributo do país:

- A Lei Complementar Nº 87, de 13.09.1996;
- A Lei Complementar Nº 92, de 23.12.1997;
- A Lei Complementar Nº 99, de 20.12.1999;
- A Lei Complementar Nº 102, de 11.07.2000.

Neste sentido, para melhor compreender os aspectos peculiares do conjunto destas quatro Leis Complementares que estruturaram a “Lei Kandir”, torna-se necessário apresentar os seus principais pontos, que durante estes nove anos, a contar da data da promulgação da Lei Complementar de Nº 87 de 13.09.1996, se tornaram alvos de extensos debates político-econômicos e levaram a contínuas rodadas de negociações entre os Estados Exportadores e o Governo Federal, com o intuito de resolver alguns pontos de conflitos gerados principalmente pela afirmação de diversos governadores sobre os danos causados pela Lei às finanças de seus respectivos estados.

4.1 A Desoneração do ICMS de Bens Primários e Semi-elaborados destinados à Exportação.

A Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, apesar de ser considerada a mais importante das quatro Leis Complementares, por trazer de forma detalhada os fundamentos que compõem o universo jurídico-tributário da “Lei Kandir”, apresentando de forma específica as novas diretrizes que regulamentam o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, não pode receber todo o crédito pelas mudanças. As demais Leis Complementares, posteriormente promulgadas, também trouxeram importantes contribuições à formulação da Lei, com alterações bem significativas, como a substituição do

mecanismo de seguro-receita por um fundo orçamentário previsto no Orçamento Geral da União e a restrição às hipóteses possíveis de utilização de crédito pelas empresas, em resposta aos acordos feitos com os Governos dos Estados exportadores.

Com as alterações aprovadas e devidamente identificadas, a Lei Complementar de Nº 87 de 13.09.1966 tomou um corpo definitivo e, nos seus artigos, encontramos os principais pontos que hoje são alvo de debates entre os governos estaduais e o governo federal. No inciso II do artigo terceiro, encontramos o objeto central a que se propunha a referida Lei Kandir: a desoneração do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS dos produtos primários e semi-elaborados destinados à exportação, atividade esta devidamente explicitada no parágrafo único do mesmo artigo.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - *operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;*

III - operações interestaduais relativas à energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. *Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:*

I - *empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;*

II - *armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.*

Neste artigo foi firmada definitivamente a meta que a União tinha com relação à política de redução dos preços dos bens primários e semi-elaborados destinados a exportação, através da isenção do pagamento do ICMS, o principal ponto de discussão que trouxe notoriedade ao conjunto de leis que constituem a Lei Kandir.

4.2 O Direito das Empresas de se creditarem do ICMS

Outro ponto de fundamental importância é apresentado nos artigos décimo nono e vigésimo. Trata-se do estabelecimento e da regulamentação do direito das empresas de se creditarem do ICMS decorrente de aquisições do ativo permanente, da utilização de bens e

serviços de uso e consumo da empresa e, principalmente, daquele decorrente da atividade produtiva destinada à exportação, que se constitui literalmente no Imposto sobre o Valor Adicionado – IVA brasileiro, tido como a forma mais moderna de tributação de vendas, onde o imposto só incide sobre o valor adicionado¹⁷ em cada estágio da produção.

Nestes dois artigos encontramos precisamente a determinação de que o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS não pode ser um imposto acumulativo, gerando o chamado “Imposto em Cascata”, caracterizado pela incidência do mesmo imposto nas várias fases de produção de um determinado bem de consumo, onerando assim seu valor final, preocupação principal da referida Lei Complementar quando este bem de consumo for destinado à exportação. Tal fato é perfeitamente apresentado no parágrafo quinto do Artigo vigésimo, que trata do pagamento destes créditos:

Art. 19. *O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

Art. 20. *Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

¹⁷ Rezende (1974, p. 58) define o valor adicionado “pela diferença entre o preço de venda e o custo de aquisição de um dado bem, em qualquer estágio”

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou à prestação de serviços a ele feita:

I – para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, à vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º *Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;" (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;" (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

Estes dois artigos, apesar de caracterizarem um avanço na formação do Imposto sobre o Valor Adicionado - IVA brasileiro, trouxeram em seu bojo um embate econômico-tributário até hoje não resolvido, a respeito da arrecadação do imposto sobre o consumo, que para alguns governos estaduais, deveria respeitar o princípio do destino, ou seja, a tributação deveria ocorrer onde efetivamente acontece o consumo, isentando assim os estados exportadores de produtos primários e semi-elaborados de assumirem a conta dos créditos fiscais das empresas exportadoras, que os torna hoje eternos devedores das mesmas.

4.3 Os Créditos do ICMS decorrente do uso da Energia Elétrica

A Lei Complementar nº 87 de 13.09.1996, no seu artigo terceiro, devidamente comentado no início, que trata da não incidência do imposto sobre determinadas mercadorias e serviços, no inciso três, identifica as operações relativa à energia elétrica quando esta é destinada a industrialização. Com base neste artigo e inserido nos direitos das empresas aos créditos do ICMS apresentado anteriormente nos Artigos décimo nono e vigésimo, se caracteriza outro aspecto de grande valia para a análise dos principais pontos da Lei Kandir: a obtenção do crédito com relação ao uso da energia elétrica pelas empresas exportadoras. No

Artigo trigésimo terceiro, encontra-se a regulamentação específica sobre o direito a este crédito do ICMS pelas empresas, discriminando a utilização a que a Energia Elétrica se destina.

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2003; *(Redação dada pela LCP nº 99, de 20.12.1999)*

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:
(Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica; *(Alínea incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

b) quando consumida no processo de industrialização; *(Alínea incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e *(Alínea incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

d) a partir de 1º de janeiro de 2003, nas demais hipóteses; *(Alínea incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

Dentre todos os artigos da Lei Complementar nº 87 de 13.09.1996, este é o único que ainda não foi totalmente concretizado, devido aos contínuos embates entre a União e os Estados. Estes respaldados em decisões judiciais e acordos políticos, mantêm um impedimento para que a mesma não seja efetivada segundo o que prediz o texto do artigo.

4.4 O Seguro-receita para a compensação das perdas dos Estados

No artigo trigésimo segundo da Lei Complementar nº 87 de 13.09.1996, encontra-se a ratificação final do objeto proposto pela Lei Kandir com a afirmação de seus principais objetivos e mais precisamente no inciso três, o dispositivo que determina a vigência do disposto apresentado no Anexo da Lei, que trata do ressarcimento dos Estados pelo seguro-receita, criado com o intuito de assegurar que a Lei não causasse prejuízos às finanças estaduais, baseando-se em dados de arrecadação efetiva, para gerar o montante global de recursos a ser transferido pela União aos estados exportadores.

Esta determinação sobre o direito dos estados ao repasse do seguro-receita assim como a devida porcentagem a ser repassada também aos municípios encontram-se no primeiro item do Anexo da Lei. No segundo item, apresenta-se o texto inicial, contendo o ano de 2002 como o último exercício financeiro proposto pelo governo federal para efetuação do repasse dos valores do seguro-receita aos Estados, já devidamente reformulado, com o aditivo acrescentado pela Lei Complementar nº 99 de 20 de dezembro de 1999, que prorroga este prazo até o ano de 2006, em resposta as constantes reivindicações dos governos dos Estados exportadores.

Art. 32. *A partir da data de publicação desta Lei Complementar:*

I - o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

III - entra em vigor o disposto no Anexo integrante desta Lei Complementar.

(LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996)

1. A União entregará recursos aos Estados e seus Municípios, atendidos limites, critérios, prazos e demais condições fixados neste Anexo, com base no produto da arrecadação do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), efetivamente realizada no período julho de 1995 a junho de 1996, inclusive.

1.1 Do montante dos recursos que cabe a cada Estado, a União entregará, diretamente:

1.1.1. ao próprio Estado, 75% (setenta e cinco por cento);

1.1.2. aos seus Municípios, 25% (vinte e cinco por cento), distribuídos segundo os mesmos critérios de rateio aplicados às parcelas de receita que lhes cabem do ICMS.

2. A entrega dos recursos, apurada nos termos deste Anexo, será efetuada até o exercício financeiro de 2002, inclusive.

2.1. Excepcionalmente, o prazo poderá ser estendido no caso de Estado cuja razão entre o respectivo valor previsto da entrega anual de recursos (VPE), aplicado a partir do exercício de 2003, fixado no subitem 5.8.2. e sujeito a revisão nos termos do subitem 5.8.3., e o produto de sua arrecadação de ICMS entre julho de 1995 a junho de 1996, ambos expressos a preços médios deste período, seja: (Expressão substituída pela LCP nº 99, de 20.12.1999)

2.1.1. superior a 0,10 (dez centésimos) e inferior ou igual a 0,12 (doze centésimos), até o exercício financeiro de 2003, inclusive;

2.1.2. superior a 0,12 (doze centésimos) e inferior ou igual a 0,14 (quatorze centésimos), até o exercício financeiro de 2004, inclusive;

2.1.3. superior a 0,14 (quatorze centésimos) e inferior ou igual a 0,16 (dezesesseis centésimos), até o exercício financeiro de 2005, inclusive;

2.1.4. superior a 0,16 (dezesesseis centésimos), até o exercício financeiro de 2006, inclusive.

Os valores previstos de entrega, determinados como VPE, salientados no item 2.1 do Anexo da Lei Kandir, acima apresentados, foram fixados pela União com a estipulação de um teto máximo, indispensável, segundo o governo federal, para que o Congresso pudesse autorizar desde logo a emissão de títulos necessários para o funcionamento do referido "Seguro Receita" em 1996 e 1997, que ficou orçado em R\$ 3.600.000.000,00 (três bilhões e seiscentos milhões de reais) para o período de 1996 até 2002 e ampliado para R\$ 4.400.000.000,00 (quatro bilhões e quatrocentos milhões de reais) para o período de 2003 até 2006. Estes valores que deveriam ser rateados entre os estados exportadores, incluindo aos seus respectivos municípios, seguindo critérios específicos definidos no item 5.8, onde o Estado do Pará receberia com o seguro-receita, para compor possíveis perdas na sua arrecadação fiscal, o valor máximo de R\$ 158.924.710,50 (Cento e cinquenta e oito milhões, novecentos e vinte e quatro mil, setecentos e dez reais e cinquenta centavos) no primeiro período, e ampliado no período posterior para R\$ 169.977.837,01 (Cento e sessenta e nove milhões, novecentos e setenta e sete mil, oitocentos e trinta e sete reais e um centavo)

5.8. VME é o valor máximo da entrega de recursos a cada Estado, incluída a parcela de seus Municípios, resultante da multiplicação do valor previsto da entrega anual de

cada Estado (VPE), dividido por doze, pelos valores dos fatores de atualização (P), ampliação (A) e transição (T), atendido o seguinte:

5.8.1. nos exercícios financeiros de 1996 a 2002, o valor previsto da entrega anual de recursos (VPE), expresso a preços médios do período julho de 1995 a junho de 1996, ao conjunto das Unidades Federadas, é igual a R\$ 3.600.000.000,00 (três bilhões e seiscentos milhões de reais), e o de cada Estado, incluídas as parcelas de seus Municípios.¹⁸ (Expressão substituída pela LCP nº 99, de 20.12.1999)

5.8.2. nos exercícios financeiros de 2003 e seguintes, o valor previsto da entrega anual de recursos (VPE), expresso a preços médios do período julho de 1995 a junho de 1996, ao conjunto das Unidades Federadas, é igual a R\$ 4.400.000.000,00 (quatro bilhões e quatrocentos milhões de reais), e o de cada Estado, incluídas as parcelas de seus Municípios.¹⁹ (Expressão substituída pela LCP nº 99, de 20.12.1999)

Até 2003, essa lei garantiu os valores a serem repassados aos estados a título de compensação pela isenção do ICMS. De 2004 em diante, a Lei Complementar 115, a última que alterou a Lei Kandir, manteve o direito ao repasse, mas sem fixar os valores, estabelecendo que a União deve repassar aos Estados o que for colocado em seu orçamento para tal finalidade. Assim, a cada ano esse valor precisa ser negociado entre governadores e o Executivo, fato gerador de incertezas constantes por parte dos governos estaduais, visto que, a referida lei não obriga a colocação de qualquer valor na proposta orçamentária do governo para este fim, a exemplo do orçamento de 2006, que chegou ao Congresso sem um centavo para compensações da Lei Kandir.

¹⁸ Para este período o valor máximo calculado do repasse do seguro-receita ao estado do Pará foi de R\$ 158.924.710,50

¹⁹ Para este período o valor máximo calculado do repasse do seguro-receita ao estado do Pará foi de R\$ 169.977.837,01

4.4.1 A Metodologia utilizada para o cálculo do ressarcimento dos Estados.

O governo federal com o propósito de evitar que estados que ampliassem seu esforço de arrecadação fossem prejudicados e os que o reduzissem fossem beneficiados com a adoção do seguro-receita, incluiu, na Fórmula do Cálculo do montante a ser transferido pela União aos estados exportadores, apresentada no Anexo da Lei Kandir promulgada em 1996, um fator que leva em conta essa questão, o Fator de Eficiência Relativa (E).

De acordo com a Lei, a cada período de competência, o valor a ser entregue ao Estado (VE), que inclui a parcela de seus Municípios, será apurado da seguinte forma:

$$VE = \frac{(ICMSb \times P \times A) - ICMSr}{N}$$

N

sujeito a: $VE < VME$.

sendo: $VME = \frac{VPE \times P \times A \times T}{12}$

12

Onde:

VE → É o valor apurado da entrega, referente a cada período de competência.

VME → É o valor máximo de entrega

VPE → É o valor previsto de entrega

$ICMSb$ → É o produto da arrecadação do ICMS do Estado no período-base, julho de 1995 a junho de 1996, inclusive.

$ICMSr$ → É o produto da arrecadação do ICMS do Estado no período de competência, a partir de setembro de 1996.

b → Indica o período-base, de julho de 1995 a junho de 1996, inclusive.

- r → Indica o período de competência, iniciado em setembro de 1996.
- P → É o fator de atualização, medido pela razão entre o Índice Geral de Preços, conceito Disponibilidade Interna o IGP-DI do período de competência e o IGP-DI do período-base.
- A → É o fator de ampliação, que assume valor igual a 1,03 no período de setembro de 1996 a dezembro de 1997 e outras opções após 1998.
- N → É o número de períodos de competência (1,2,3,4,...10,11,12)
- T → É o fator de transição, cujo valor é igual a 1 (um) nos exercícios financeiros de 1996, 1997 e 1998; e igual a 0,900 (novecentos milésimos), 7/9 (sete nonos), 6/9 (seis nonos), 5/9 (cinco nonos), 4/9 (quatro nonos), 3/9 (três nonos), 2/9 (dois nonos) e 1/9 (um nono), respectivamente, nos exercícios de 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006.

O Fator de Eficiência Relativa (E) que foi incluído na fórmula é uma medida do desempenho da arrecadação de um estado em relação ao dos demais e ao da arrecadação federal no estado. Ele compara a situação em um período à de igual período um ano antes. Devido aos efeitos da própria Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, o fator não pode ser calculado em 1997, pois se estaria comparando um período posterior a sua vigência com um anterior. Se a lei causasse, como esperado, alguma perda líquida de receita, esta perda apareceria como ineficiência no cálculo do fator, prejudicando o estado. Por isso, a lei prevê que o Fator de eficiência Relativa seja computado somente a partir de 1998, quando se compararão dois períodos posteriores a sua entrada em vigor.

Então (E) é o fator de eficiência relativa, igual a:

$$E = 1 + DR^{20} \text{ ou}$$

$$E = 1 + DU, \text{ o que for maior}$$

Onde (DR) é uma medida do desempenho da arrecadação relativamente ao dos demais Estados, cujo valor será o resultante da aplicação da seguinte fórmula:

$$\left\{ \left[\frac{ICMS/UFv}{ICMS/UFp} \right] - \left[\frac{ICMS/BRv}{ICMS/BRp} \right] \right\}$$

E (DU) é uma medida do desempenho da arrecadação relativamente ao da União, cujo valor será o resultante da aplicação da seguinte fórmula:

$$\left\{ \left[\frac{ICMS/UFv}{ICMS/UFp} \right] - \left[\frac{ATU/UFv}{ATU/UFp} \right] \right\}$$

Onde:

$ICMS/UF$ → É o produto da arrecadação de ICMS do Estado;

$ICMS/BR$ → É o produto da arrecadação de ICMS do conjunto dos demais Estados;

ATU/UF → É o produto da arrecadação da União no Estado, abrangendo as receitas tributária e de contribuições, inclusive as vinculadas à seguridade social, e excluídas as receitas do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e, quando incidentes sobre instituições financeiras, do imposto de renda sobre pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido, bem como do imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos de capital e remessas para o exterior, da contribuição provisória sobre movimentação

²⁰ O DR também pode ser encontrado com outra nomenclatura, como AR

financeira e de outros tributos de caráter provisório que venham a ser instituídos;

v —→ É o período de avaliação.

p —→ É o período padrão, atualizado para preços médios do período de avaliação, pela variação do Índice Geral de Preços, conceito Disponibilidade Interna - IGP-DI da Fundação Getúlio Vargas.

O governo federal por entender que não existe, no presente momento, nem mesmo no campo da pesquisa, uma forma, devidamente, precisa de estimar mês a mês o grau de eficiência de uma administração fiscal de um determinado estado exportador, ou seja, de determinar qual seria o maior valor possível da arrecadação de um estado e compará-lo com a efetivamente obtida, optou para o cálculo do valor do "seguro-receita" a ser repassado aos estados, por uma medida de eficiência relativa em que o crescimento da arrecadação de cada estado é comparado com o crescimento médio dos demais e com o registrado pelo fisco federal no estado, caracterizada como "Opção 01", onde:

A —→ É o fator de ampliação, que será igual a 1,03 (um inteiro e três centésimos) nos exercícios financeiros de 1996 e 1997 e, nos exercícios financeiros seguintes, igual ao valor apurado da seguinte forma:

$$A = C \times E$$

C —→ É o fator de crescimento, igual a:

- No exercício financeiro de 1998, 1,0506 (um inteiro e quinhentos e seis décimos de milésimo);
- Nos exercícios financeiros de 1999 e seguintes, 1,0716 (um inteiro e setecentos e dezesseis décimos de milésimo);

Contudo aos estados exportadores que não quisessem submeter-se a esta comparação, a título de perda, foi dada uma segunda alternativa que seria de comparar o crescimento de sua receita de ICMS com o do PIB brasileiro, caracterizada como “Opção 02”. Entretanto vale ressaltar que até o final de 1997, tais medidas do esforço de arrecadação não poderiam ser usadas, em vista da profunda mudança ocorrida no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, que segundo o governo federal poderia prejudicar a grande maioria dos estados exportadores, reduzindo os valores a serem ressarcidos.

Então até trinta dias após a publicação desta Lei Complementar, cada Estado poderia optar, em caráter irrevogável, pela opção 02 de modalidade de cálculo do valor do fator de ampliação (A), relativo aos exercícios financeiros de 1998 e seguintes:

$$A = C + F$$

Sendo:

C → O fator de crescimento, já visto anteriormente.

F → O fator de estímulo ao esforço de arrecadação, apurado no primeiro período de competência de cada trimestre civil da seguinte forma:

se $DPIB/BR < 0$ ou $DICMS < (1,75 \times DPIB/BR)$,

$F = 0$ (zero); caso contrário,

$F = (DICMS/UF) - 1,75 \times (DPIB/BR)$

Onde:

$DPIB/BR$ ²¹ → É a taxa de variação real do Produto Interno Bruto do País, estimada e divulgada trimestralmente pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, comparando-se com igual período um ano antes.

²¹O $DPIB/BR$ também pode ser encontrado com outra nomenclatura: como $\Delta PIB/BR$, e o $DICMS/Uf$ como $\Delta ICMS/Uf$.

DICMS/UF → É a taxa de variação do produto da arrecadação do ICMS do Estado entre o período de avaliação e igual período um ano antes, este expresso a preços médios do período de avaliação, mediante atualização pela variação do Índice Geral de Preços, conceito Disponibilidade Interna, da Fundação Getúlio Vargas, ou, na sua ausência, por outro índice de caráter nacional.

Contudo, após a sua aprovação, com pouco mais de três anos de vigência, verificou-se que o “seguro-receita” não estava mais cumprindo o seu papel de ressarcir os estados pelas perdas de arrecadação. Isto ocorreu devido a um item da fórmula do seguro que punia os estados que tivessem um aumento em sua arrecadação por esforço próprio, visto que, durante a vigência da Lei Kandir, a grande maioria dos estados brasileiros iniciou um processo de modernização e fortalecimento de suas estruturas fazendárias estaduais dentro do Programa Nacional de Modernização das Administrações Fiscais dos Estados Brasileiros (PNAFE), financiado com recursos próprios dos estados em conjunto com o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID).

Tal fato criou uma nova situação fiscal para os estados onde, apesar de perder arrecadação com os efeitos da Lei Kandir, os mesmos melhoraram o nível de recolhimento fiscal, através da modernização da máquina fazendária que, entre outras coisas, favoreceu o combate à sonegação fiscal, ampliando assim suas receitas. Com esta melhoria na arrecadação, muitos estados tiveram seus repasses reduzidos ou até mesmo a supressão de alguns deles, visto que a fórmula de cálculo do seguro-receita ministrava esta mudança se os estados tivessem aumento em suas receitas.

Devido a este problema, um novo acordo foi feito com o Governo Federal e o seguro-receita foi substituído por um fundo com valores pré-determinados de repasse aos estados até o ano de 2006.

O ressarcimento às Entidades Federadas, ou seja, aos estados brasileiros, obedece ao disposto nos artigos 5º e 6º da Lei Complementar 102/2000, que definem os índices percentuais de cada Unidade, tendo o Pará ficado com um coeficiente de participação de 4,36371%, abaixo apenas de São Paulo com 31,14180%, Minas Gerais com 12,90414%, Paraná com 10,08256%, Rio Grande do Sul com 10,04446% e do Rio de Janeiro com 5,86503%.

Em 2003, os valores correntes que foram repassados às Unidades da Federação e aos Municípios, incluindo os repasses ao Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental - FUNDEF, totalizaram R\$3,4 bilhões, que foram divididos entre os estados exportadores, seguindo valores já pré-determinados descritos na tabela 01.

Tabela 01: Ressarcimento das perdas dos Estados da Federação repassados pela União em 2003

Unidades da Federação	Em R\$ Mil	Unidades da Federação	Em R\$ Mil
Acre	3.095	Paraíba	9.775
Alagoas	28.567	Paraná	342.807
Amapá	13.820	Pernambuco	50.512
Amazonas	34.268	Piauí	10.256
Bahia	126.366	Rio de Janeiro	199.411
Ceará	55.380	Rio Grande do Norte	12.313
Distrito Federal	27.532	Rio Grande do Sul	341.512
Espírito Santo	144.953	Rondônia	8.479
Goiás	45.380	Roraima	1.300
Maranhão	57.079	Santa Catarina	122.105
Mato Grosso	65.990	São Paulo	1.058.821
Mato Grosso do Sul	41.978	Sergipe	8.517
Minas Gerais	438.741	Tocantins	2.677
Pará	148.366	Total	3.400.000

Fonte: SEFA

Em acordo firmado com o Governo Federal, ficou estabelecido para 2004, um repasse adicional de R\$1,1 bilhões, passando a totalizar o Fundo de Compensação o valor de R\$4,5 bilhões, dos quais R\$3,4 bilhões seriam distribuídos na proporção dos índices

percentuais atuais e R\$1,1 bilhão com base em critérios que priorizassem os Estados Exportadores e Geradores de Divisas.

As variáveis estabelecidas para o rateio dos R\$1,1 bilhões foram:

- A relação entre o Saldo da Balança Comercial e a Arrecadação de ICMS, e
- A relação entre as Exportações e a Arrecadação de ICMS.

A proposta original do Estado do Pará fixava em 50% a ponderação de cada variável. Entretanto, a proposta acordada ficou na razão de um terço para a relação entre o Saldo da Balança Comercial e a Arrecadação de ICMS e dois terços para a relação entre as Exportações e a Arrecadação de ICMS.

Com este cálculo proposto pelo governo federal o Estado do Pará passou a ter direito de receber, como ressarcimento as suas perdas ocasionadas pela Lei Kandir, um valor total, acima de 2003, orçado em 148.366 milhões de reais²². Este valor ficou muito aquém do que seria necessário para cobrir as perdas totais do Estado, como será visto posteriormente no 5º capítulo que trata dos impactos da Lei Kandir no Estado do Pará.

²²O Cálculo deste valor pode ser conferido no quadro geral dos Estados feito pela SECEX e COTEPE, apresentado no trabalho como anexo 01.

5. OS IMPACTOS DA LEI KANDIR NO ESTADO DO PARÁ

5.1 A Metodologia do Estado para o cálculo das perdas com a Lei Kandir

O Estado do Pará, através de suas secretarias econômicas SEFA – Secretaria Executiva da Fazenda e SEPOF – Secretaria de Planejamento, Orçamento e Finanças, com o objetivo de atender a solicitação da Subchefia de Coordenação da Ação Governamental da Presidência da República, no que se refere às perdas acumuladas com Lei Kandir e o acréscimo às exportações após a sua vigência, em valores históricos, organizaram um conjunto de informações adotando os seguintes procedimentos metodológicos:

01 – O valor das exportações diretas relativas ao período 1995 / 2004 em dólares, foi convertido para o real utilizando para o cálculo o câmbio do dia 30 de junho de cada ano e tem como fonte a Secretaria de Comércio Exterior - SECEX.

02 - As exportações indiretas foram calculadas com base na participação dessa receita na arrecadação do ICMS relativa ao total das exportações alcançado no período de janeiro a agosto de 1996, que correspondeu a 28,3% conforme dados registrados na SEFA.

03 – Para cálculo das exonerações das exportações foram aplicadas alíquotas vigentes à época, para cada produto exportado, já consideradas as respectivas reduções de base de cálculo, descritas no Tratamento Tributário dos Setores, documento elaborado pelo Governo do Estado, devidamente discriminado a seguir.

5.1.1 Tratamento Tributário dos Setores

a) **O Setor Moveleiro:** A este setor, que está entre os primeiros na pauta de exportação do Estado do Pará, era dado o diferimento do ICMS nas aquisições de insumos por indústria moveleira, nas operações internas com resíduos, com crédito presumido e nas saídas interna ou interestadual, do estabelecimento industrial dos produtos relacionados, de forma que a carga tributária resultava em apenas 5% (cinco por cento), vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos.

Outro ponto que favoreceu este setor estava na isenção do ICMS relativo ao diferencial de alíquota e da importação do exterior de máquinas e equipamentos, sem similar nacional destinados ao ativo imobilizado.

b) **O Setor de Pescado:** Foi dado o diferimento do ICMS na primeira operação interna e nas saídas destinadas a estabelecimentos que promovam o processo de industrialização, com pescado, com o crédito presumido ao estabelecimento industrial nas saídas interna ou interestadual, com pescado submetido a processo de industrialização, de forma que a carga tributária resultava em apenas 4% (quatro por cento), sendo vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos por parte da empresa.

A este setor também foi dada a isenção nas saídas internas de peixe, com destino ao consumidor final, com crédito presumido nas saídas interestaduais de peixe, exceto a promovida por estabelecimento industrial, de forma que a carga tributária resultava para este segmento em apenas 7% (sete por cento), vedado também o aproveitamento de quaisquer créditos fiscais.

A isenção também foi dada nas saídas de peixes, crustáceos, moluscos e rãs criados em cativeiro, promovidas por pessoa jurídica inscrita e credenciada junto à SEFA.

Apesar de o setor assumir a denominação genérica do seu produto como “pescado”, que compreende os peixes, crustáceos e moluscos usados na alimentação humana e os subprodutos do peixe, o tratamento tributário previsto não se aplicava às operações com adoque, bacalhau, merluza, pirarucu e salmão, com exceção da isenção nas saídas quando criados em cativeiro.

Na antiga política de exportação do Estado, qualquer empresa do setor ainda tinha a possibilidade de um tratamento tributário diferenciado mediante a apresentação de um projeto de seu empreendimento, com base na Lei n.º 5.943, de 2 de fevereiro de 1996, adquirindo:

- Crédito presumido do ICMS, na saída do produto do estabelecimento industrial, comum à carga tributária mais baixa no percentual de até 2% (dois por cento), sendo vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos pela empresa;
- Isenção do ICMS relativo ao diferencial de alíquota, nas aquisições interestaduais, e na importação do exterior de máquinas e equipamentos, sem similar nacional, destinado ao ativo imobilizado da empresa.

c) **Setor de Laticínios:** Ao setor de Laticínios com os derivados do leite in natura produzidos neste Estado era dado o diferimento do ICMS na saída interna do produto industrializado para nova etapa de industrialização, com crédito presumido, de forma que a carga tributária resultava em apenas 4% (quatro por cento), na saída promovida pelo estabelecimento industrial dos produtos, sendo vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos.

A este setor também era dada a possibilidade de tratamento tributário diferenciado, mediante a apresentação de projeto de seu empreendimento, com base na Lei n.º 5.943, de 2 de fevereiro de 1996, com:

- Crédito presumido do ICMS, na saída do produto de estabelecimento industrial, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 2%, vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos;
- Isenção do ICMS relativo no diferencial de alíquota, nas aquisições interestaduais, e na importação do exterior de máquinas e equipamentos, sem similar nacional, destinados ao ativo imobilizado da empresa.

d) **Setor de Gado:** Ao setor de gado que possui também um destaque na pauta de exportação do Estado, foi dado um diferimento do ICMS nas operações internas com bovídeos para cria, recria e engorda, realizadas entre estabelecimentos produtores, com crédito presumido de 5% (cinco por cento), nas saídas interestaduais com gado em pé e de 1,8%, nas saídas interna e interestadual de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, realizada em estabelecimento que possua controle de abate.

Quando era feita a antecipação nas saídas internas de gado bovino, destinado ao abate em estabelecimentos que não tivessem Controle de Abate - Filax, o crédito presumido do ICMS era de apenas 3% (três por cento), acrescido da margem de agregação de 30%, sendo vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais pelas empresas.

Para as saídas internas e interestaduais de charque, defumados, embutidos e outros derivados da verticalização industrial da carne, promovidas por estabelecimento industrial situado no Estado, o crédito presumido do ICMS era de apenas 1%, sendo vedado o aproveitamento de qualquer outro crédito fiscal por parte da empresa.

A empresa que fazia a antecipação na entrada do território paraense, com os produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, recebia uma redução da base de cálculo, de forma que carga tributária resultava em apenas 7% (sete por cento).

A todas empresas e indústrias do setor era dada a isenção do ICMS relativo ao diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de máquinas e equipamentos empregados

no processo industrial, condicionada, a quem fazia controle de abate e apresentava do certificado de regularidade ambiental, sanitária e idoneidade cadastral.

e) **Setor de Fumo e seus Sucedaneos Manufaturados:** Para este setor foi dada a redução da base de cálculo do ICMS, em 16,6667%, nas operações internas com fumo e seus sucedâneos manufaturados, inclusive quanto ao ICMS devido pela substituição tributária.

f) **Setor de Segmentos Atacadistas e Varejistas:** A este setor foi dado um crédito presumido do ICMS, calculado sobre as operações de saída, nos seguintes percentuais:

15% nas operações com alíquota de 17%;

11% nas operações com alíquota de 12%.

Contudo, o crédito presumido de 15% e 11% não se aplica nas operações de transferência e nas saídas promovidas por estabelecimento com atividade econômica de comércio varejista, quando essas operações são destinadas à pessoa física ou jurídica não-contribuinte do imposto, com exceção dos Órgãos da Administração Pública Estadual Direta, Indireta e Fundacional.

O crédito presumido, nas aquisições interestaduais, dos produtos sujeitos ao regime de antecipação do imposto na entrada do território paraense, aplicando-se à mesma margem de agregação prevista no Apêndice I do RICM-PA, ficava com:

- Crédito presumido de 6%, de tal forma que a carga tributária líquida resultava em 2%, com relação aos produtos da cesta básica, exceto farinha de trigo e mistura de farinha de trigo;
- Crédito presumido de 36,8%, de tal forma que a carga tributária líquida resultava em 7%, com relação ao produto bebida alcoólica;
- Crédito presumido de 36,8%, de tal forma que a carga tributária resultava em 7%, nas aquisições internas, sujeito ao regime de substituição tributária do

produto bebida alcoólica, classificado nos códigos 2204.10.10 a 2208.90.00 da NCM.

g) Setor de Fornecimento de Refeição por Bares, Restaurantes e Estabelecimentos Similares: Neste setor, foi dada uma redução no imposto de 58,34%, de tal forma que a carga tributária resultava em apenas 5% (cinco por cento), na base de cálculo do ICMS do fornecimento de refeição promovido por bares, restaurantes e estabelecimentos similares, assim como na saída promovida por empresas preparadoras de refeições coletivas, exceto o fornecimento ou saída de bebidas.

Esta redução poderia ser elevada a 66,67%, resultando numa carga tributária de 4% (quatro por cento), na base de cálculo do ICMS do fornecimento de refeição promovido por bares, restaurantes e estabelecimentos similares, quando estes utilizam serviços de músicos paraenses, exceto o fornecimento ou saída de bebidas.

h) Setor de Industrias Oleiro-Cerâmica: A este setor, além do diferimento do ICMS nas aquisições internas de argila realizadas pela indústria oleiro-cerâmica estabelecida neste Estado, com crédito presumido nas saídas interna ou interestadual, do estabelecimento industrial, dos produtos relacionados, com uma carga tributária de 5% (cinco por cento), sendo vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos, foi dado também a isenção do ICMS relativo ao diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de bens, e na importação do exterior de máquinas e equipamentos, sem similar nacional, destinados ao ativo imobilizado.

i) Setor de Castanha-do-Pará: Para o setor de Castanha-do-Pará, o diferimento do ICMS incidiu nas remessas de castanha-do-pará in natura pelo produtor a estabelecimentos localizados neste Estado que promovam o processo de industrialização, com crédito presumido nas saídas de castanha-do-pará promovidas pelo estabelecimento industrial, de

forma que a carga tributária resultava em 3,4% nas saídas internas e 2,4% nas saídas interestaduais, sendo vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos pelas indústrias.

j) **Setor Industrial Joalheiro:** Ao setor Industrial Joalheiro foi dado um diferimento do ICMS nas saídas internas dos materiais abaixo discriminados, destinados à indústria joalheira e ao artesanato mineral, que promoviam o processo industrial e artesanal neste Estado:

- Materiais gemológicos naturais, sintéticos e artificiais e produtos gemológicos cultivados;
- Metais nobres, a exemplo de ouro, prata e platina;
- Materiais utilizados como ligas e demais insumos produzidos neste Estado.

A isenção do ICMS nas saídas internas dos produtos resultantes da indústria joalheira e do artesanato mineral produzidos neste Estado, classificados nas posições 7113, 7114, 7116 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado - NBM/SH como:

- Artefatos de joalheria e suas partes, de metais preciosos, de metais folheados ou chapeados de metais preciosos e gemas lapidadas;
- Artefatos de ourivesaria e suas partes, de metais preciosos ou de metais folheados ou chapeados de metais preciosos;
- Peças confeccionadas em gemas, com materiais cultivados, sintéticos e reconstituídos, bem como peças confeccionadas em rochas ornamentais.

Um outro incentivo fiscal que era dado pelo Estado do Pará a este setor exportador foi a isenção do ICMS nas seguintes situações:

- Saídas internas de outros artefatos da indústria joalheira e do artesanato mineral, não classificados como produtos supérfluos pela legislação estadual;
- Importações de quaisquer insumos, sem similar nacional, destinados à indústria joalheira e ao artesanato mineral;

- Importação de máquinas e equipamentos, sem similar nacional, empregados no controle de qualidade e no processo produtivo de jóias e no artesanato mineral;
- Aquisições interestaduais de máquinas e equipamentos empregados no controle de qualidade e no processo produtivo de jóias e no artesanato mineral, relativamente ao diferencial de alíquota.

A todas as empresas do setor foi dado o crédito presumido do ICMS nas saídas interestaduais, de forma que a carga tributária resultava num percentual de apenas 5% (cinco por cento), para os produtos acima relacionados, sendo vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos por parte das empresas exportadoras.

k) Setor de Material Descartado (que pode ser recuperado como matéria-prima para a reutilização na fabricação de um novo produto): A este setor foi dado o diferimento do ICMS para as sucessivas saídas internas de material reciclável, tais como sucatas de metais, papel usado, aparas de papel, garrafas vazias, cacos de vidro e fragmentos, retalhos ou resíduos de plásticos, de borracha, de tecidos e de outras mercadorias, com destino a estabelecimentos que promovam sua reutilização ou a fabricação de um novo produto.

Um outro diferimento foi a isenção do ICMS para as seguintes operações realizadas pelos estabelecimentos acima mencionados:

- As subseqüentes saídas internas dos produtos fabricados com material reciclável;
- As aquisições interestaduais de máquinas e equipamentos destinados ao seu processo produtivo, relativamente ao diferencial de alíquota;
- As aquisições internas de máquinas e equipamentos destinados ao processo produtivo.

Ao setor foi dado também o crédito presumido do ICMS num percentual de apenas 3% (três por cento), nas saídas interestaduais com os produtos fabricados pelos

estabelecimentos que promovam sua reutilização ou a fabricação de um novo produto, sendo vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos.

1) **Setor de Minérios:** A este setor, de suma importância ao Estado, foi dado o diferimento do ICMS nas operações internas de extração, circulação, comercialização e nas prestações de serviço de transporte de bauxita, alumina, alumínio e seus derivados, manganês e minério de ferro, realizadas por estabelecimentos extratores e industriais, nas seguintes operações:

- Aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado e bens de uso e consumo, relativamente ao diferencial de alíquota devido;
- Importações do exterior de insumos, de bens destinados ao ativo imobilizado e bens de uso e consumo;
- Nas aquisições internas de energia elétrica, óleo ou de outras fontes alternativas de energia que venham a ser utilizadas no processo produtivo dos produtos acima mencionados.

Foi também permitida a apropriação de crédito proporcional às saídas tributadas, obrigando-se, ainda, ao estorno de eventual saldo credor ao final de cada período de apuração num prazo de 15 anos, a contar da publicação da Lei, que se realizou em 18 de julho de 2000.

5.2 As Perdas Diretas do Estado

Até o advento da Lei Complementar nº 87/96, as exportações de produtos primários e semi-elaborados eram tributados pelo ICMS no Estado do Pará, em média a uma alíquota de 14%. Contudo, para atender as novas diretrizes políticas e econômicas do País,

centradas no objetivo de reverter o déficit na balança de pagamentos, reduzindo desta maneira o chamado “Custo Brasil”, o Estado foi compelido, por força de lei, a desonerar grande parte de sua base tributária, com respeito à exportação, não somente com a desoneração do ICMS de produtos primários e semi-elaborados, mas também em decorrência da apropriação de créditos pelas empresas exportadoras, localizadas no Pará, junto ao governo do Estado. Estes créditos são oriundos da compra de bens de produção e de ativos permanentes.

O modelo tributário instituído pela Lei Complementar nº 87/96 provocou um grave impacto na receita do ICMS, com perdas significativas para o Estado do Pará. Como se pode observar na tabela 02, os produtos primários e semi-elaborados de extração mineral e vegetal representam praticamente a totalidade das exportações paraenses ao exterior, auferindo 95,81% do total exportado em 2005, com destaque para o minério de ferro, o alumínio e o caulim dentro do universo das exportações minerais e para a madeira e a pimenta do reino no universo das exportações vegetais.

A exportação destes produtos no Pará sempre foi responsável por uma importante força impulsionadora de investimentos, estruturada no desenvolvimento do efeito multiplicador de caráter fiscal no interior do sistema econômico local, que decorre da capacidade do Estado de arrecadar impostos e canalizá-los para investimentos em obras onde o investimento privado não se faça presente no curto ou médio prazo de forma eficiente. Como a vocação da economia do Estado do Pará está fundamentada na produção de bens primários e semi-elaborados, que pela sua natureza dependem de grandes investimentos e de uma boa infraestrutura básica, a arrecadação de ICMS sobre a comercialização para o exterior destes bens possibilitava um real efeito multiplicador no Estado, via efeito fiscal, com a distribuição de recursos de forma mais direta aos municípios, possibilitando assim um crescimento econômico-social num período mais curto de tempo.

Tabela 02: Principais Produtos Exportados no Estado do Pará – 2004 / 2005

Ord.	Discriminação	2005 (Janeiro-Agosto)		2004 (Janeiro-Agosto)	
		US\$ F.O.B.	Part%	US\$ F.O.B.	Part%
01	MINÉRIOS DE FERRO	894.909.902	29,27	645.534.417	27,74
02	ALUMÍNIO EM FORMA BRUTA	453.857.348	14,84	436.245.679	18,75
03	ALUMINA CALCINADA	303.517.290	9,93	212.294.784	9,12
04	FERRO FUNDIDO BRUTO	226.890.286	7,42	113.541.602	4,88
05	SULFETOS DE MINÉRIOS DE COBRE	170.904.614	5,59	51.513.761	2,21
06	MADEIRA DE NAO CONIFERAS	142.832.556	4,67	90.803.990	3,9
07	CAULIM	142.517.848	4,66	153.734.260	6,61
08	BAUXITA	124.300.545	4,07	101.944.117	4,38
09	PASTA QUIM.MADEIRA DE N/CONIF	95.622.607	3,13	98.309.828	4,23
10	OUTRAS MADEIRAS SER./CORT. FLS	84.898.145	2,78	77.618.531	3,34
11	MINÉRIOS DE MANGANES	74.466.526	2,44	44.902.105	1,93
12	MADEIRAS TROPICAIS SER./CORT.FLS	45.616.492	1,49	38.973.718	1,68
13	MADEIRA COMPENSADA C/FLS	36.317.373	1,19	58.903.172	2,53
14	OUTROS SILÍCIOS	28.064.177	0,92	23.607.840	1,01
15	MADEIRA DE IPÊ, SER./CORT. FLS	26.835.204	0,88	18.932.533	0,81
16	OUTROS MINÉRIOS DE MANGANES	24.649.839	0,81	---	---
17	PIMENTA "PIPER",SECA	17.317.817	0,57	20.291.623	0,87
18	CASTANHA-DO-PARÁ	14.526.495	0,48	7.170.100	0,31
19	GRÃOS DE SOJA	10.248.356	0,34	3.520.264	0,15
20	PAINÉIS DE MADEIRA PARA SOALHOS	10.106.827	0,33	15.460.366	0,66
	SUB TOTAL	2.928.400.247	95,81	2.213.302.690	95,11
	OUTROS	129.385.208	4,19	2.326.721.666	4,89
	TOTAL	3.057.785.455	100	2.326.721.666	100

Fonte: SEFA/SECEX

5.2.1 O Impacto na Receita Bruta do Estado

Do ano da sua promulgação até 2004, as perdas que o Estado do Pará teve com a implantação da Lei Kandir são claramente verificadas quando se comparam os valores do ICMS desonerado das exportações com os valores que foram ressarcidos pelo governo federal, no período de 1996 a 2004. Estes valores geraram um montante acumulado de perdas na ordem de R\$3,4 bilhões, com uma média de R\$ 31 milhões de perda mensal, visto

que a somatória dos valores repassados anualmente pela União ao Estado, a título de reposição de sua receita fiscal, ocasionada com a perda na arrecadação fiscal dos produtos primários e semi-elaborados destinados à exportação, inicialmente seguindo o cálculo do seguro-receita e posteriormente com um fundo de compensação com valores pré-fixados no orçamento da União não foi suficiente para compensar as perdas totais do Estado do Pará.

O gráfico 02 apresenta esta comparação dos valores desonerados com os valores ressarcidos do ICMS. Verifica-se que, além do montante ressarcido pela União não ter sido suficiente para compensar o total das perdas que o Estado do Pará adquiriu com a Lei Kandir, nos últimos anos houve uma expansão na oferta de produtos paraenses destinados a exportação, principalmente em virtude da desvalorização do real frente ao dólar, que deixou o produto brasileiro em geral mais barato no mercado internacional. Com isto, a defasagem entre perdas do ICMS e o ressarcimento se agravou consideravelmente, pois este crescimento nas exportações resultou em um crescimento em igual proporção dos valores dos créditos fiscais dos insumos que passaram a ser compensados nas operações realizadas nos mercados internos. Além disso, na mesma proporção, evoluíram as desonerações do ICMS na cadeia produtiva do produto exportado.

Desta maneira, a nova política tributária brasileira criou um sério desequilíbrio fiscal na receita do Estado do Pará. Sem a existência de um mecanismo que garanta uma permanente cobertura de suas perdas efetivas por parte da União, será muito difícil ao Estado manter o seu equilíbrio fiscal e cumprir com suas obrigações de governo no campo econômico-social.

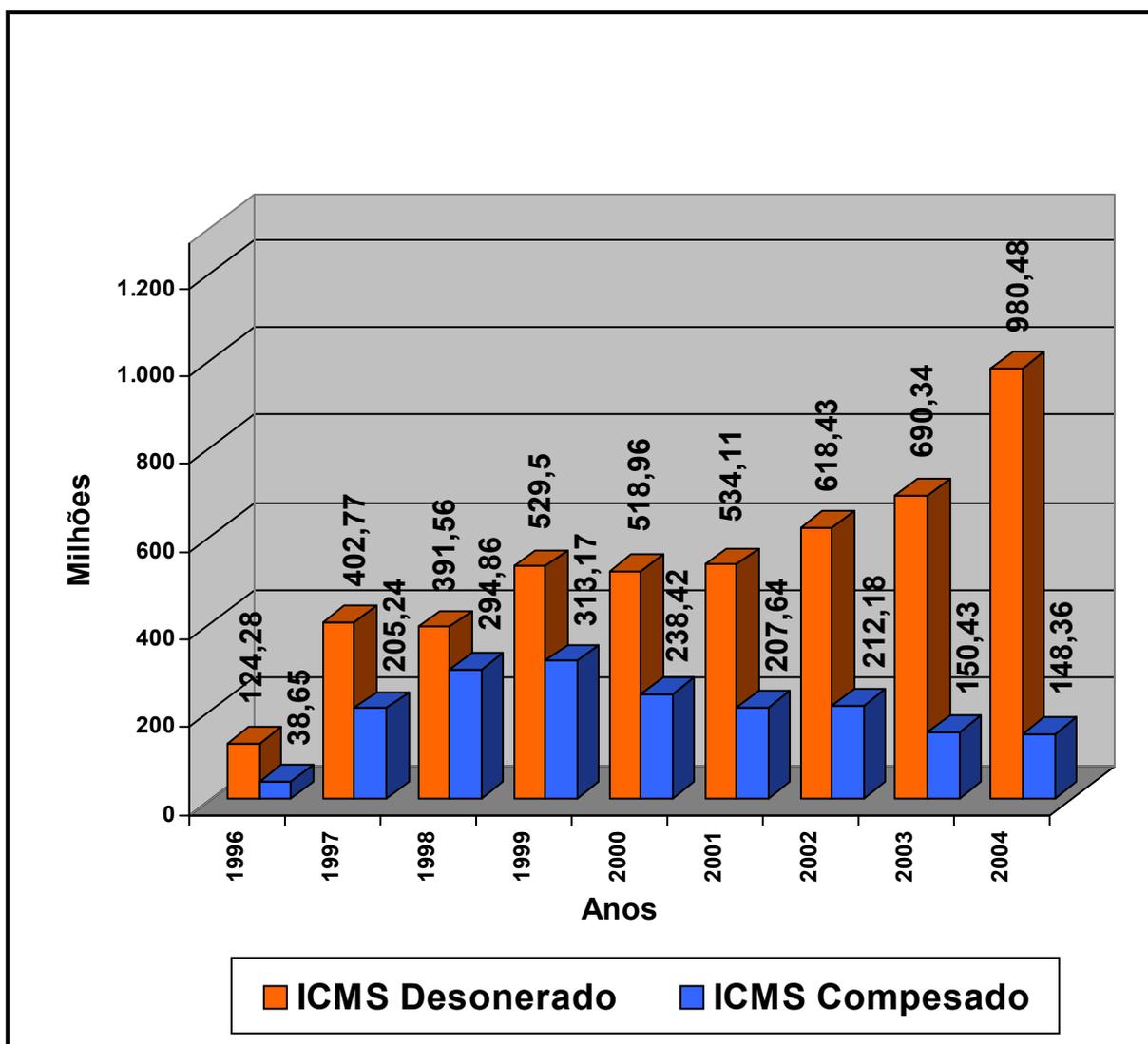


Gráfico 02: O ICMS desonerado nas Exportações do estado do Pará e o ICMS Compensado pela União (1996-2004)

Fonte: SEFA/PA

5.3 O Impacto na Arrecadação Fiscal do Estado

É importante observar que o Estado do Pará, mesmo com suas perdas na receita fiscal com a promulgação da Lei Kandir, em setembro de 1996, possui uma situação fiscal estável, se comparada com muitos outros estados brasileiros que atualmente lutam para obterem situações de equilíbrio fiscal.

Contudo, este equilíbrio no Estado foi conquistado através da implementação do Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Estado Brasileiros – PNAFE, que favoreceu a modernização da Secretaria Executiva de Estado da Fazenda, promovendo o processo de mudança necessário ao alcance das metas estabelecidas pelo Governo do Estado e ao cumprimento da sua missão institucional junto à sociedade paraense, promovendo o seu desenvolvimento, na tentativa de superar deficiências históricas da região, diminuindo assim o diferencial de renda em relação às regiões mais ricas do país.

No Estado do Pará, as ações de modernização do PNAFE permitiram uma elevação de 38% no índice resultante da relação entre a arrecadação própria e o Produto Interno Bruto - PIB Paraense relativamente ao exercício de 2004 quanto comparado com o mesmo índice referente ao exercício de 1997, como se pode constatar no tabela 03.

O desempenho fiscal apresenta-se ainda mais significativo uma vez que nos exercícios de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2003 a arrecadação cresceu a taxas superiores ao crescimento do PIB Paraense, constituindo uma evidência de que a evolução da arrecadação própria não é apenas resultado do desempenho positivo da economia do Estado, mas também da capacidade do Estado em combater a sonegação e a inadimplência.

Tabela 03: Arrecadação de Tributos Estaduais / PIB Estadual (Valores correntes) Em R\$ 1.000.000

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Arrecadação de Tributos (A)¹	808,26	864,18	965,06	1.240,66	1.537,69	1.802,21	2.226,52	2.521,93
PIB Estadual (B)	14.717	15.572	16.674	18.914	21.748	25.530	29.215	34.196
Indicador % (A/B)	5,49	5,55	5,79	6,56	7,07	7,06	7,72	7,57
Evolução da Arrecadação (t/t-1)	-	6,92	11,67	28,56	23,94	17,20	23,54	13,27
Evolução do PIB (t/t-1)	-	5,81	7,08	13,43	14,98	17,39	12,95	15,47

Fonte: SEFA/SEPOF

Notas: ¹ ICMS, IPVA, ITCD e TAXAS

Este resultado positivo do Fisco Estadual Paraense se verifica também quando comparamos a evolução da arrecadação tributária do Estado com o Índice Médio Nacional de Evolução da Arrecadação, conforme demonstra a tabela 04, onde destacam-se os resultados referentes aos exercícios de 1998, 2000, 2001, 2002 e 2003.

Tabela 04: Evolução da Arrecadação Tributária do Estado e Evolução Média da Arrecadação Tributária Nacional (%)

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Evolução da Arrecadação Tributária do Estado	-	3,34	6,86	19,99	16,17	8,43	7,48	6,13
Evolução Média da Arrecadação Tributária Nacional	-	(4,27)	9,10	12,65	7,46	3,49	(1,28)	8,48

Fonte: SEFA/CONFAZ/COTEPE

Este equilíbrio fiscal, a partir do controle e da otimização dos gastos públicos, além do aperfeiçoamento dos mecanismos de captação de receitas, permite ao Estado a realização de investimentos, seguindo um princípio fundamental da teoria tributária: a promoção da justiça fiscal é um dos instrumentos de promoção de desenvolvimento econômico e social. Com isto, o estado do Pará, do ponto de vista das finanças, se apresenta como um dos Estados que possui uma situação equilibrada na Federação Brasileira.

5.4 O Impacto nas Exportações do Estado

A enorme disponibilidade de recursos naturais de elevado interesse econômico, a menor distância relativa dos grandes mercados consumidores externos e a infra-estrutura estabelecida, a partir dos grandes projetos implantados ao longo dos anos setenta e oitenta, fizeram do Pará um importante Estado exportador. Tal fato se confirma quando verificamos o período de 1995 a 2004, em que o Estado do Pará exportou um total de US\$24.386.946 bilhões, colocando-o até hoje numa posição de destaque no cenário nacional, pois, com este desempenho, o Estado ocupou a 8ª colocação no ranking dos estados exportadores, respondendo por 4,23% de tudo que foi exportado no Brasil, conforme gráfico abaixo.

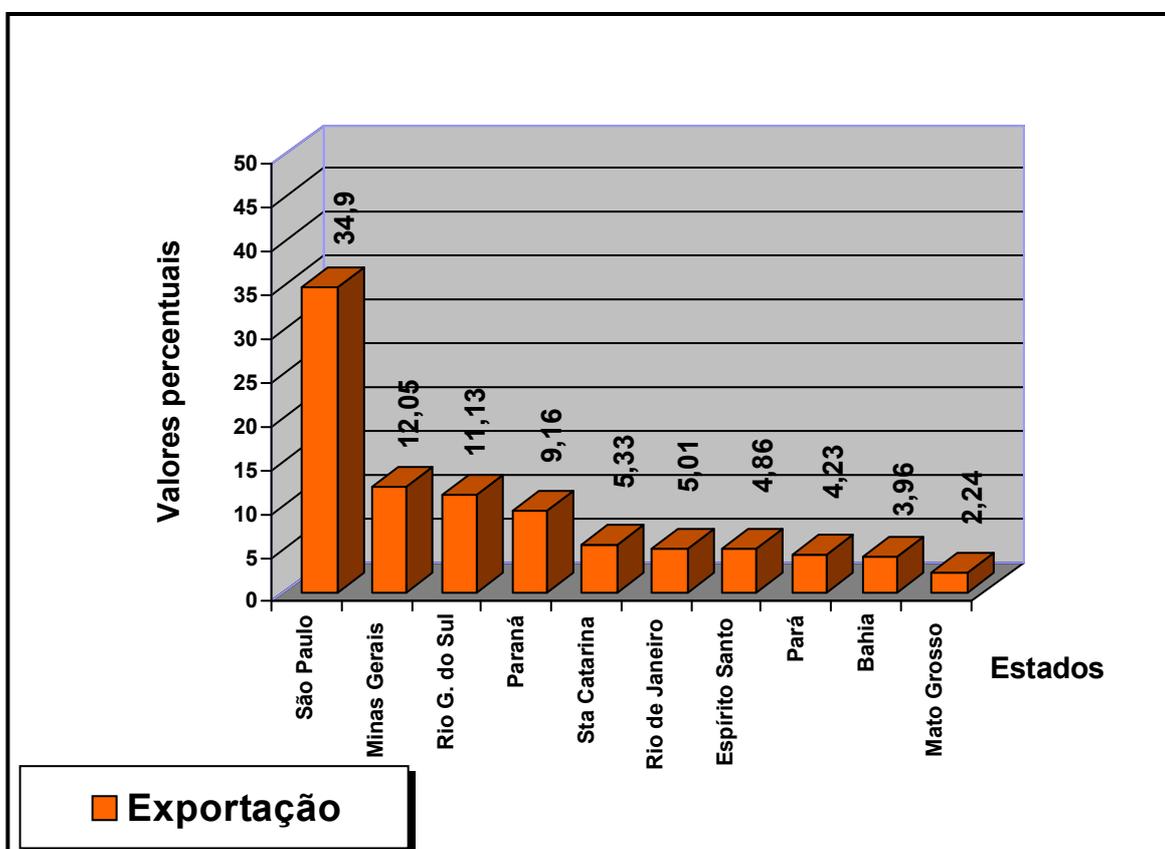


Gráfico 03: Os 10 Maiores Estados Exportadores do Brasil

Fonte: SEFA/PA

Este caráter exportador do Estado pode também ser verificado, comparando-se o montante de todos os bens e serviços finais gerados no Brasil, onde apenas 13,06% são destinados ao Comércio Exterior, enquanto que, no Estado do Pará, 29,26% do que é produzido, é exportado.

Na tabela 05 é possível observar desde 1990 este aumento crescente nas exportações do Estado do Pará, mesmo antes da promulgação da Lei Kandir, indicando que a política de incentivos a exportação adotada pelo Governo do Estado já produzia efeitos satisfatórios, visto que os números apresentados denotam um crescimento constante das exportações, sem, contudo, apresentar um impacto adicional sobre a sua trajetória, a partir de 1996. Pelo contrário, verifica-se no ano de 1998 e 1999 uma pequena queda nas exportações, recuperadas a partir do ano 2000, quando o crescimento das exportações do Estado do Pará foi retomado, mantendo-se assim até 2005, evidenciando a sua tendência de crescimento, que aliada a um baixo índice de importação, acarreta um saldo positivo em sua balança comercial colocando atualmente o Pará como 5º Estado gerador de divisas para o país.

Tabela 05: Balança Comercial do Estado do Pará 1990-2005 (US\$ 1.000 FOB)

ANOS	EXPORTAÇÃO	IMPORTAÇÃO	SALDO
1990	1.548.035	204.750	1.343.285
1991	1.574.858	286.607	1.288.251
1992	1.645.753	260.639	1.385.114
1993	1.781.049	258.023	1.523.026
1994	1.820.771	289.721	1.531.050
1995	2.181.437	338.072	1.843.365
1996	2.117.178	256.967	1.860.212
1997	2.264.055	216.781	2.047.275
1998	2.209.014	257.340	1.951.673
1999	2.135.947	170.847	1.965.100
2000	2.441.181	260.764	2.180.417
2001	2.289.061	255.790	2.033.271
2002	2.266.833	244.003	2.022.830
2003	2.677.521	290.956	2.386.565
2004	3.804.690	268.757	3.535.933
2005	4.807.638	404.401	4.403.237

Fonte: Ministério do Desenvolvimento da Indústria e Comércio

Este resultado positivo nas exportações paraenses, ao longo da série histórica apresentada, deixa o Pará em uma posição confortável com relação ao saldo de sua Balança Comercial, especialmente se comparada com o saldo da Balança Comercial da Região Norte, em função do elevado volume de importações oriundas, principalmente, do estado do Amazonas, dada a existência da Zona Franca de Manaus, que detém um parque industrial com grande capacidade de produção de bens eletro-eletrônicos. Apenas recentemente, mais precisamente a partir de 2003, a Região Norte tem apresentado saldos superavitários em sua Balança Comercial que, a grosso modo, ainda não conseguiu cobrir o déficit gerado nos anos anteriores, como pode ser verificado na tabela 06 que demonstra o cálculo das Balanças Comerciais do Estado do Pará e da Região Norte.

Tabela 06: Balança Comercial do Pará e Região Norte 1999-2005 (R\$ Bilhões)

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005*
Pará							
Exportação	2.135.947	2.441.181	2.289.061	2.266.833	2.677.521	3.804.690	3.057.785
Importação	170.847	260.764	255.790	244.003	290.956	268.757	234.760
Saldo	1.965.100	2.180.417	2.033.271	2.022.830	2.386.565	3.535.933	2.823.025
Região Norte							
Exportação	2.677.108	3.321.836	3.241.633	3.447.045	4.149.496	5.271.900	4.764.518
Importação	3.098.470	4.280.917	3.661.185	3.453.685	3.783.815	4.678.189	3.629.738
Saldo	-421.361	-959.081	-419.552	-6.640	365.681	593.710	1.134.780

Fonte: Ministério do Desenvolvimento da Indústria e Comércio

* Posição até Agosto/2005

Com relação à Balança Comercial do Brasil, verifica-se que, diferentemente da Balança Comercial do estado do Pará, como pode ser observado na tabela 07, somente nos últimos anos, mais especificamente, a partir de 2001, é que teve início um período superavitário, com ganhos reais, que possibilitaram um melhor equilíbrio financeiro para o país. Com base nisto, verifica-se que as exportações, no período após a promulgação da Lei Kandir, mais especificamente nos seus primeiros anos de vigência, não tiveram nenhum incremento especial que pudesse se constituir em uma melhoria na Balança Comercial

Brasileira, advinda das novas regras implementadas por uma política tributária nacional, que tinha como objetivo principal reverter o quadro deficitário que a Balança Comercial passou a apresentar a partir de 1995, acumulando prejuízos à União.

Tabela 07: Balança Comercial do Brasil – 1990-2005 (R\$ Bilhões)

Período	Exportações (FOB)	Importações (FOB)	Saldo da Balança
1990	31.414	20.661,40	10.752,3
1991	31.620	21.040,40	10.580,00
1992	35.793	20.554,20	15.238,80
1993	38.555	22.915,20	13.298,70
1994	43.545	24.440,80	10.466,70
1995	46.506	49.971	-3.465
1996	47.747	53.345	-5.599
1997	52.994	59.747	-6.753
1998	51.140	57.714	-6.574
1999	48.011	49.210	-1.198
2000	55.086	55.783	-697
2001	58.222	55.572	2.650
2002	60.361	47.240	13.121
2003	73.084	48.291	24.793
2004	96.475	62.781	33.693
2005	118.309	73.545	44.764

FONTE: Ministério do Desenvolvimento da Indústria e Comércio

Com base nestes dados, observa-se que à curto prazo o efeito da Lei Kandir na Balança Comercial Brasileira foi no mínimo nula. Nos anos de 1998 e 1999, as exportações, além de não alavancarem, ainda tiveram um declínio. Neste sentido, o que realmente se conclui é que os ganhos de produtividade oriundos da melhor competitividade das exportações brasileiras de bens primários e semi-elaborados, decorrentes da promulgação da referida lei, foram absorvidos integralmente pelo mercado internacional e não se traduziram em melhorias significativas na obtenção de divisas para o país, nem para os estados, a exemplo do estado Pará, como desejava o governo federal.

5.5 O Impacto na Produção do Estado

O Estado do Pará possui 143 municípios, com uma população de 6.574.993 de habitantes e uma extensão territorial de 1.274.702,7 km², que correspondem a 4% da população brasileira e 14% da área geográfica nacional, ocupando o 9º lugar no ranking populacional e o 2º lugar em extensão.

Os resultados do PIB do Estado do Pará, abrangendo a série dos últimos quinze anos, período de 1990 a 2005, indica que, a despeito da implementação da Lei Kandir, o PIB paraense manteve a sua contínua trajetória de crescimento, auferindo uma taxa de crescimento maior do que a do Brasil. Fato composto no ano de 2001, quando o PIB calculado de 21,7 bilhões, apresentou uma variação de crescimento real na ordem de 4,70% em comparação com o PIB de 2000, orçado em 18.9 bilhões. Crescimento este, bem superior ao do Brasil, que foi apenas de 1,30%, e qual se aproximou ao da Região Norte que, neste ano, registrou uma taxa de 4,76%. Com este resultado, a participação do Estado na formação do PIB brasileiro subiu de 1,76% para 1,81%.

Em 2002, com um PIB de 25,5 bilhões, o estado do Pará obteve uma taxa de crescimento de apenas 3,70%, comparado-se com do ano de 2001. Contudo, mesmo tendo um crescimento menor que o ano anterior, o Pará ficou novamente com uma taxa superior a do Brasil, cujo crescimento ficou em 1,93%, assumindo neste ano a 12ª posição no ranking dos Estados que mais contribuem para a formação do PIB nacional. Entretanto, este crescimento de 3,70 ficou abaixo do crescimento apresentado pela Região Norte que registrou, neste ano uma que taxa de crescimento de 5,6%.

Em 2003, o Produto Interno Bruto do Estado do Pará foi de R\$ 29,215 bilhões, registrando uma taxa de crescimento real de 5,3 %. Esta taxa foi bem superior à evolução do

PIB em 2002, que foi 3,7% e muito maior do que a taxa de crescimento do Brasil que ficou em apenas 0,5%, em 2003, mantendo a trajetória ascendente do PIB paraense, como mostra a tabela 08, decorrente em grande parte da realização de importantes investimentos realizados nos últimos anos pelo governo, principalmente na área de energia e de transporte, colocando o Estado do Pará em 1º lugar, no ranking da Região Norte em valor de PIB, com uma participação de 37,66%, deixando para trás o Estado do Amazonas e ocupando a 11ª posição entre as maiores economias do País.

Tabela 08: PIB do Estado do Pará, a preços de Mercado Corrente 1990-2005

Ano	Moeda	PIB a Preço de Mercado Corrente
1990	Cr\$ Milhão	653.551
1991	Cr\$ Milhão	3.376.523
1992	Cr\$ Milhão	31.147.357
1993	CR\$ Milhão	914.884
1994	R\$ Bilhão	8.286
1995	R\$ Bilhão	12.081
1996	R\$ Bilhão	13.855
1997	R\$ Bilhão	14.717
1998	R\$ Bilhão	15.572
1999	R\$ Bilhão	16.674
2000	R\$ Bilhão	18.914
2001	R\$ Bilhão	21.748
2002	R\$ Bilhão	25.530
2003	R\$ Bilhão	29.215
2004	R\$ Bilhão	34.196
2005*	R\$ Bilhão	37.737

Fonte: SEPOF/DIEPI/GERES – IBGE

* Dados estimados sujeitos à retificação

Conforme mostra a série histórica de 1990 a 2005, o desempenho da economia do estado do Pará, medido pelo PIB, apresentando evoluções positivas, maiores que as taxas do país, confirma que o Estado vem perseguindo a diversificação dos sistemas produtivos, e aplicando recursos na melhoria da sua produtividade. Com isto a expectativa para os próximos anos é de continuidade do ciclo de expansão, cuja a projeção para o PIB de 2005 supera tranquilamente a casa dos trinta e cinco bilhões.

6. A REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA – NOVOS RUMOS

Tomando-se por base a realidade hoje sentida pelos estados exportadores, em especial o Estado do Pará, torna-se impreterível a colocação em debate da necessidade de uma ampla reforma tributária, que possa, dentro dos princípios políticos e econômicos, éticos e sociais, além dos jurídicos e técnicos tributários, definir de forma justa e equitativa a redistribuição fiscal da renda, tão esquecida em quase todos os processos de reforma tributária brasileira.

Em vista disso, é de caráter fundamental que quaisquer que sejam as transformações a serem realizadas no Sistema Tributário Brasileiro, elas devem ser viabilizadoras dos princípios gerais da simplicidade, eficiência e equidade, possibilitando a correção da distorção do atual modelo brasileiro, que dentro do enfoque da discussão, pune os estados exportadores que geram divisas para o país e beneficiam os estados importadores, consumidores dessas divisas. Para tanto, torna-se indispensável a adoção de três medidas de cunho fundamental em qualquer proposta de reforma que, embora independentes entre si, são complementares:

- a) A adoção do princípio do destino nas operações inter-estaduais, visto que este princípio, além de adequar o sistema tributário brasileiro ao princípio de que a tributação sobre o consumo, no caso o ICMS, deve ocorrer onde se concretiza efetivamente o consumo, evita a concorrência entre os estados gerando a penosa guerra fiscal e punindo, na maioria das vezes, os estados pouco desenvolvidos. Com a adoção deste princípio, a maioria dos estados seria beneficiado.

- b) A distribuição de parte do imposto arrecadado com as importações para os estados exportadores, na proporção de suas respectivas contribuições positivas à balança comercial do país;
- c) A revisão da legislação dos royalties sobre a exploração mineral, que é a compensação financeira que o Estado recebe como pagamento por direitos de uso de seu solo. No caso brasileiro, a Constituição estabelece em seu vigésimo artigo que os potenciais de energia hidráulica e os recursos minerais, inclusive os do subsolo, são bens da União. Assim, as empresas que exploram estes recursos são obrigadas a pagarem uma compensação financeira pelo resultado da exploração.

6.1 Propostas de Reforma do Sistema Tributário

Fundamentada na temática e com base na sua realidade, o estado do Pará deseja corrigir a distorção do Sistema Tributário para com os estados exportadores líquidos através da constitucionalização de um fundo destinado a compensar a desoneração das exportações de bens primários e semi - elaborados, utilizando como critério a relação entre as exportações e as importações por unidade federada;

Uma das propostas que foi concebida a fim de corrigir o atual modelo de compensação dos Estados pela desoneração do ICMS nas exportações, que não vem atendendo seu objetivo, ou seja, os valores transferidos pela União, não são suficientes para compensar adequadamente as perdas, gerando a dificuldade pelos Exportadores no ressarcimento de créditos acumulados de ICMS, foi a geração de um novo modelo tributário.

Este novo modelo aproxima a tributação das operações de exportações das operações interestaduais, ou seja, o ICMS passaria a incidir sobre a exportação, mas os exportadores seriam ressarcidos com recursos de um Fundo administrado pela União e seria constituído de:

- a) Parte do ICMS incidente sobre as importações, obtido mediante a aplicação da menor alíquota interestadual (atualmente 7%). Essa parcela seria cobrada no momento do desembaraço aduaneiro, com o creditamento do recurso diretamente ao Fundo.
- b) Aportes realizados pela União correspondente a aplicação da menor alíquota interestadual sobre o saldo positivo da Balança Comercial. Esse valor seria assim distribuído:
 - Para o ressarcimento das empresas exportadoras;
 - Para a distribuição dos Estados que perdem com o novo modelo se comparado com o modelo atual de ressarcimento;
 - Havendo saldo remanescente, será destinado aos Estados que ganham com o novo modelo.

Para as exportações, o ICMS passaria a incidir pela menor alíquota interestadual. Os exportadores compensariam normalmente os créditos relativos às suas aquisições de insumos e/ou mercadorias para exportações contra o conjunto de seus débitos do ICMS (inclusive os decorrentes das exportações), recolhendo os saldos devedores a seus respectivos estados. As empresas exportadoras renunciariam o montante de 20% sobre o valor debitado por ocasião da exportação, sendo ressarcido o restante (80%) pela União. Essa renúncia seria reduzida em 10 anos, com uma carência de três anos.

Por fim, o novo modelo extingue o FPEX e o Fundo Orçamentário. Contudo vale ressaltar que para a aplicação deste novo modelo, é necessária uma avaliação mais detalhada, onde serão necessárias diversas simulações, verificando:

- O valor das exportações;
- O valor das importações;
- O valor do ICMS sobre as importações;
- A alíquota efetiva do ICMS sobre as importações;
- O valor previsto para receber a título de FPEX e Fundo Orçamentário, incluindo o fundo de exportação.

Além das simulações é necessário discutir controles de forma a operacionalizar o novo modelo proposto, tais como: como vai ser realizado o ressarcimento para os Exportadores? Os Estados podem compatibilizar com a dilatação do pagamento do ICMS apurado pelos mesmos? Para os Estados importadores, não haverá redução de receita?

Uma outra proposta de reforma versa sobre a questão da revisão da legislação referente aos royalties aplicados à exploração mineral, com a introdução do conceito de valor bruto da produção como base de incidência, visto que atualmente os royalties são calculados sobre o faturamento líquido das empresas, o que amplia as margens de sonegação e elisão fiscal; além do aumento das alíquotas e da revisão da distribuição entre os entes federados já que as alíquotas aplicadas neste setor são expressivamente inferiores às aquelas aplicadas ao setor energético e ao setor produtor de petróleo.

7. CONCLUSÕES

O Sistema Tributário Brasileiro, durante a sua formação histórica, evoluiu e se consolidou através de uma política democrática, na Constituição de 1988, com enormes avanços em muitas áreas, que o colocou no mesmo âmbito dos Sistemas Tributários dos países desenvolvidos. Contudo, sua estruturação ainda não se completou em algumas áreas de grande importância, acarretando distorções fiscais que prejudicam as unidades federadas. Destacando-se, o problema vivenciado pelos estados exportadores líquidos, como é o caso do estado do Pará, que é punido, mesmo sendo um fornecedor de divisas para o país, pois com a nova política fiscal, o Estado não têm nenhum retorno tributário sobre os bens exportados, ao passo que os estados importadores, que consomem as divisas, são beneficiados, por arrecadarem ICMS sobre os bens importados.

Esta distorção de caráter fiscal, na qual se estruturou todo um debate político-econômico, onde estados fornecedores de divisas para o Brasil passaram a reivindicar melhores compensações fiscais por parte do governo federal, se concretizou com a promulgação da Lei Kandir, em setembro de 1996, que desonerou o ICMS das exportações para os bens primários e semi-elaborados destinados à exportação, dada a necessidade que o Brasil tinha de criar um superávit na balança comercial para equilibrar seus déficits estruturais na balança de serviços e renda e, conseqüentemente, equilibrar a sua conta de transações correntes.

O objetivo no qual se estruturou a chamada de Lei Kandir, para realizar a desoneração do ICMS das exportações de bens primários e semi-elaborados destinados à exportação, foi tornar mais competitiva a venda dos produtos brasileiros no comércio exterior, que foi reforçado com estabelecimento do direito das empresas exportadoras de se creditarem

do ICMS decorrente dos investimentos e das aquisições dos bens e serviços decorrentes do processo produtivo.

Dentro deste entrelaçado universo tributário, o governo federal estabeleceu como medida preventiva, no sentido de repor aos Estados as perdas oriundas das medidas tributárias de incentivo a exportação, o seguro-receita, estruturado por um mecanismo complexo, que durante a sua breve vigência foi alvo de intensas controversas.

Tomando-se por base este universo tributário de caráter político-econômico para se analisar as mudanças ocorridas e seus impactos na receita bruta do Estado do Pará, pode-se afirmar que, se por um lado a incorporação do princípio da desoneração das exportações e dos investimentos na produção tornaram o Sistema Tributário Brasileiro mais atualizado, através da redução nos preços dos produtos exportados, a exemplo de outros países; por outro, a forma com que foi realizado contribuiu gravemente para o aumento das distorções fiscais.

Tais distorções criaram a necessidade de uma urgente reforma tributária, haja visto todo o descontentamento dos governos dos estados exportadores, gerado por um crescente volume de perdas nas suas receitas fiscais, dada a incapacidade do governo federal em ressarcir integralmente os prejuízos dos Estados advindos com a nova política tributária, principalmente aos estados que possuem uma pauta de exportação centrada nos produtos primários e semi-elaborados, como é caso do Estado do Pará, atualmente um dos mais prejudicados.

Com a utilização dos dados econômicos apresentados no 5º capítulo, que representam a realidade do Estado do Pará nestes últimos anos, foi possível fazer uma análise conjuntural a respeito das mudanças ocorridas com a Lei Kandir, verificando o quanto seus efeitos foram negativos na formação da receita fiscal do Estado e quase que inexpressivos para o seu desenvolvimento.

No período que compreende o ano de sua promulgação (1996 até o ano de 2004) o estado do Pará obteve perdas em sua receita fiscal na ordem de 3,4 bilhões de reais, com uma

média mensal de 31 milhões. Tais perdas não foram ressarcidas pela União através do seu seguro-receita, posteriormente transformado em um fundo de ressarcimento aos estados exportadores, demonstrando o quanto a desoneração do ICMS dos produtos primários e semi-manufaturados se constituiu em uma política fiscal negativa para o Estado, caracterizando-a como uma medida punitiva para aqueles estados que possuem sua pauta de exportação centrada nos produtos primários e semi-elaborados, como é o caso do Pará, onde estes produtos representaram no ano de 2005 um percentual de 95,81% do total de suas exportações.

Quando se analisa o desempenho fiscal do Estado do Pará neste mesmo período, verifica-se que, apesar das perdas na sua receita fiscal com o advento da Lei Kandir, o Estado além de não ter uma queda na sua arrecadação, manteve um crescente resultado positivo. Este conquistado com a implementação de mecanismos que deram sustentação à modernização da máquina do Estado, no tocante a tributação e a fiscalização, como foi o Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Estados Brasileiros – PNAFE. Tal medida aferiu a receita do Estado ganhos que percentualmente foram superiores ao crescimento do PIB paraense nos anos de 1998 a 2003, excetuando o ano de 2002, devidamente apresentado na Tabela 03²², onde a arrecadação em 1998 atingiu um crescimento de 6,92%, contra 5,81% do PIB; em 1999 apresentando um crescimento de 11,67%, contra 7,08 do PIB; em 2000 atingindo 28,58% de crescimento, o maior no período, contra 13,43% do PIB; em 2001 com um crescimento de 23,94% contra 14,98% do PIB; em 2002 o PIB paraense teve em ligeira vantagem de 0,19%, que não se repetiu no ano de 2003, quando a arrecadação fechou o ano com um crescimento de 23,54% contra 15,47% do PIB.

Tais números comprovam que a situação de equilíbrio fiscal vivenciado pelo Estado, nesse período, nada teve a ver com o advento da Lei Kandir. Pelo contrário, se a

²² Tabela apresentada no item 5.3 que fala do impacto da Lei Kandir na arrecadação do Estado do Pará.

referida Lei não desonerasse o ICMS dos bens primários e semi-elaborados destinados à exportação, os ganhos fiscais do Estado teriam sido muito mais elevados.

Com relação às exportações, o Estado do Pará tem apresentado de forma geral um crescente aumento no volume de suas exportações, com um pequeno percentual de queda nos anos de 1996, 1998 e 1999 que, felizmente, não tirou sua posição de destaque no cenário nacional. Ao final do período de 1995 a 2004, passou a ocupar a 8ª colocação no ranking dos estados exportadores, respondendo por 4,23% do total exportado no Brasil, ficando acima do estado da Bahia com 3,96% e do Mato grosso com um percentual de 2,24%.

Este desempenho nas exportações do Estado verificado mesmo antes da promulgação da Lei Kandir explicita que a política de exportação adotada no Estado do Pará já produzia efeitos satisfatórios e que pouco ou nada influenciou a desoneração do ICMS dos produtos primários e semi-elaborados para o aumento do volume de exportação, pois nos anos seguintes à sua vigência, em 1998 e 1999, em vez das exportações terem uma elevação dado o benefício fiscal, sofreram sim uma queda que evidencia a sua ineficiência.

Dentro do aspecto do Produto Interno Bruto – PIB, verificando-se o período de 1990 à 2005, o Estado do Pará possui também um histórico de crescimento, assim como as demais variáveis econômicas já apresentadas. Contudo, vale ressaltar que o PIB paraense nos últimos anos tem superado o PIB do Brasil, confirmando a tendência de crescimento do Estado, independente da implementação da Lei Kandir que, aparentemente, não teve uma grande influência no crescimento do PIB paraense, visto que não se observa nenhuma alteração significativa nos anos após sua promulgação.

Com base em todos estes dados econômicos apresentados sobre as exportações, o saldo da balança comercial e o PIB do Estado do Pará, pode-se dizer que o advento da Lei Kandir, pouco ou quase nada trouxe de benefícios ao Estado. Todo o processo de crescimento apresentado se constitui muito antes da promulgação da referida lei. Mesmo durante a sua

vigência nada se observa com respeito ao surgimento de algum impacto mais significativo em nenhum deles, ficando apenas o debate voltado para as perdas oriundas das novas medidas tributárias, reclamadas pelo governo. Caso não houvesse a edição da Lei, ao final do exercício de 2005, o Tesouro Estadual teria alcançado um lucro adicional de R\$ 3,431 bilhões, valores não compensados pelos mecanismos de ressarcimento do Governo Federal no período vigente da Lei Kandir.

Neste cenário, o aprofundamento do novo modelo exportador sem a alteração da atual estrutura tributária ampliará, a médio e longo prazo, as perdas fiscais, causando prejuízos crescentes, aos cofres de todos os estados exportadores, em especial do Estado do Pará, visto que o mecanismo de ressarcimento proposto na lei, extingui-se em 2006, deixando o Estado, numa situação delicada. De modo que, com recursos próprios, terá que arcar com todos os custos da expansão das exportações que gera em igual proporção os valores dos créditos fiscais dos insumos que passaram a ser compensados nas operações realizadas no mercado interno, sem a obtenção de uma receita para isto. Este fato caracteriza a grande distorção do Sistema Tributário Brasileiro, pois não existe êxito em política fiscal sem que as incidências tributárias e gasto público sejam tratados em seu conjunto, atentando-se para a importância de se assegurar o ingresso dos recursos indispensáveis ao financiamento das diversas ações e obrigações do poder público.

Portanto, para que o estado do Pará continue, de forma equilibrada, a sua tendência de crescimento nas suas diversas áreas, torna-se necessário uma reforma urgente no Sistema Tributário existente no Brasil, pois é incoerente, do ponto de vista econômico, uma realidade, onde os estados que contribuem positivamente pra a obtenção de divisas com as exortações sejam prejudicados por trabalharem nesse sentido, enquanto estados que gastam estas divisas através da importação obtenham, com isto, retorno tributário.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Carlos Roberto Vieira. **História do Pensamento Econômico: uma abordagem introdutória**. Atlas AS. São Paulo, 1989, 158p.

BRUM, Argemiro J. **Desenvolvimento Econômico Brasileiro**. 22ª ed. Petrópolis – RJ. Vozes, 2002. 571p.

CARVALHO, David Ferreira. **Desoneração do ICMS das Exportações e a crise das finanças públicas do Estado do Pará**. Paper NAEA, Belém – PA, nº 143, p. 1-28, Maio de 2000a.

_____. **Desoneração das Exportações e Perdas de Arrecadação dos Estados por Região do Brasil: 1996-1998**. Paper NAEA, Belém – PA, nº 140, p. 1-26, Maio de 2000b.

DALTON, Hugh. **Princípios de Finanças Públicas**. 4ª ed. Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 1980. 243p.

FILELLINI, Alfredo. **Economia do Setor Público**. Editora Atlas, 1994, 202p.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana C. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. 2ª ed. Rio de Janeiro. Campus, 2000. 475p.

GUIMARÃES, Edson P. **Uma Avaliação Retrospectiva da Política de Exportação no Brasil**. Instituto de Economia. Estudos em Comércio Exterior – ECEX/UFRJ. Rio de Janeiro – RJ. Vol 1. nº 1, p. 1-21. Jul/Dez de 1996.

HUNT & SHERMAN, **História do Pensamento Econômico**. 19ª Edição. Vozes. Petrópolis-RJ, 2000, 217p.

HUNT, E. K. **História do Pensamento Econômico: Uma Perspectiva Crítica**. 5ª ed. Campus. Rio de Janeiro - RJ. 1985, 541p.

KEYNES, Jonh Maynard. **A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda**. Atlas, São Paulo - SP, 1982, 333p.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Reflexão sobre Tributação e Reforma tributária no Brasil**. Texto para Discussão - IPEA nº 20, Dezembro de 1999,

LONGO, Carlos A. **Caminhos para a Reforma Tributária**. São Paulo - SP. FIPE/Pioneira, 1986. 173p.

MACHADO, Paulo Fernando. **Lei Kandir, os Estados exportadores e a Reforma tributária: o caso do Pará**. Belém: SECTAM, 2002, 99p.

MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B. **Finanças Públicas: Teoria e Prática**. Tradução de Carlos A. P. Braga. Rio de Janeiro. Campus, 1980, 673p.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **A Reforma Tributária de 1966 e a Acumulação de Capital no Brasil**. 2ª ed. Belo Horizonte – MG. Oficina de Livros, 1991. 191p.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício A. **Descentralização e Federalismo Fiscal no Brasil: Desafios da Reforma Tributária**. Rio de Janeiro – RJ: FGV/Konrad Adenauer Stiftung, 2003. 336p.

_____. **Finanças Públicas**. 2ª ed. São Paulo – SP. Atlas, 2001. 382p.

_____. **Globalização, Federalismo e Tributação. Planejamento e Políticas Públicas** - IPEA. nº 20, p. 4-18, Dez de 1999.

_____. **Evolução da Estrutura Tributária: Experiências Recentes e Tendências Futuras. Planejamento e Políticas Públicas** - IPEA. nº 13, p. 4-32, Jun de 1996.

_____, SILVA, Maria da Conceição. **O Sistema Tributário e as Desigualdades Regionais: Uma Análise da recente controvérsia sobre o ICM**. Rio de Janeiro – RJ: IPEA – Instituto de Planejamento Econômico e Social / INPS – Instituto de Pesquisas. 1974. 140p.

RIANI, Flavio. **Economia do Setor Público: Uma abordagem Introdutória**. Editora Atlas S.A. São Paulo, 1986. 193p.

_____, _____, 2ª ed. São Paulo: Ed. Atlas S.A. 1990. 193p.

RICARDO, David. **Princípios de Economia Política e Tributação**. Coleção os Economistas. 2ª ed. Nova Cultural, São Paulo – SP. 1985, 286p.

SERRA, José; AFONSO, José. R. R. **Federalismo Fiscal à Brasileira: Algumas Reflexões**. Revista do BNDES. Rio de Janeiro. Vol. 6. nº 12, p. 3-30, Dez. 1999.

SIQUEIRA, R. B. et al. **A Incidência Final dos Impostos Indiretos no Brasil: Efeito da Tributação de Insumos**. Revista Brasileira de Economia. Rio de Janeiro. Vol. 55. nº 4. p. 02-20, Set/Dez. 2001.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações: Investigação sobre sua natureza e suas causas**. Vol 01 e 02. Nova Cultural. São Paulo. 1985, 412p.

STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the Public Sector**. 2ª ed. Norton&Company, Londres, 1986.

VARSANO, Ricardo. **Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras reformas**. Pesquisa e Planejamento Econômico, Vol. 27, nº 01, Editora Abril, 1997.

_____. **A Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde. Planejamento e Políticas Públicas** - IPEA. nº 15, p. 4-18, Jun de 1997.

WEFFORT, Francisco C. **Os Clássicos da Política: Burke, Kant, Hegel, Tocqueville, Stuart Mill, Max**. Vol 02. 10ª ed. Ática. 2003, 277p.

ANEXOS

ANEXO 01

ESTADOS	Rateio: Índices LC nº 102 / 2000			Rateio: Saldo da Balança Comercial / Arrecadação de ICMS						Rateio: Esforço Exportação				TOTAL	Diferença TOTAL e Lei Kandir O = (N) - (C)
	LEI KANDIR (2003) R\$ MIL (A)	% Lei Complementar nº 102 / 2000 (B)	VALOR ADICIONAL ACORDO R\$ MIL C = (B) x VALOR	Saldo Balança Comercial MIL US\$ (D)	SUPERAVIT Balança Comercial US\$ MIL (E)	Arrecadação ICMS 2002 R\$ MIL (F)	Superavit / ICMS G = (E) / (F)	% Superavit / ICMS H = G / Total G	Superavit / ICMS R\$ MIL I = H x VALOR x%	Exportações 2002 US\$ MIL (J)	Exportações / ICMS K = (J) / (F)	% Exportações / ICMS L = K / Total K	Exportações / ICMS R\$ MIL M = L x VALOR x%	Superavit/ICMS S Exportações/ICMS R\$ MIL N = (I) + (M)	
ACRE	3.095	0,09104%	1.001	182	182	169.676	0,0011	0,0%	81	3.818	0,0225	0,2%	1.453	1.534	532
ALAGOAS	28.567	0,84022%	9.242	174.150	174.150	673.072	0,2587	5,4%	19.507	298.647	0,4437	3,9%	28.647	48.154	38.912
AMAPÁ	13.820	0,40648%	4.471	8.143	8.143	138.511	0,0588	1,2%	4.432	16.367	0,1182	1,0%	7.629	12.061	7.590
AMAZONAS	34.268	1,00788%	11.087	(2017517,771)		1.950.757	0,0000	0,0%	-	1.064.503	0,5457	4,8%	35.231	35.231	24.145
BAHIA	126.366	3,71666%	40.883	532.431	532.431	5.153.874	0,1033	2,1%	7.789	2.410.037	0,4676	4,1%	30.191	37.980	(2.904)
CEARÁ	55.380	1,62881%	17.917	(92.007)		2.423.682	0,0000	0,0%	-	543.902	0,2244	2,0%	14.489	14.489	(3.428)
D. FEDERAL	27.532	0,80975%	8.907	(558.438)		1.804.553	0,0000	0,0%	-	27.156	0,0150	0,1%	972	972	(7.936)
ESP. SANTO	144.953	4,26332%	46.897	576.582	576.582	2.381.618	0,2421	5,0%	18.252	2.596.759	1,0903	9,6%	70.396	88.648	41.751
GOIÁS	45.380	1,33472%	14.682	322.269	322.269	3.020.439	0,1067	2,2%	8.044	649.081	0,2149	1,9%	13.874	21.919	7.237
MARANHÃO	57.079	1,67880%	18.467	(214.096)		921.773	0,0000	0,0%	-	652.375	0,7077	6,2%	45.694	45.694	27.227
MATO GROSSO	65.990	1,94087%	21.350	1.586.743	1.586.743	1.864.312	0,8	7%	64.168	1.795.792	0,9632	8,4%	62.190	126.358	105.009
MATO G. DO SUL	41.978	1,23465%	13.581	(39.864)		1.476.724	0,0000	0,0%	-	384.159	0,2601	2,3%	16.796	16.796	3.215
MINAS GERAIS	438.741	12,90414%	141.946	3.833.071	3.833.071	9.543.623	0,4016	8,3%	30.280	6.348.898	0,6653	5,8%	42.951	73.231	(68.714)
PARÁ	148.366	4,36371%	48.001	2.022.830	2.022.830	1.718.357	1,1772	24,4%	88.751	2.266.833	1,3192	11,6%	85.171	173.922	125.922
PARAÍBA	9.775	0,28750%	3.163	38.585	38.585	925.133	0,0417	0,9%	3.144	117.642	0,1272	1,1%	8.210	11.354	8.192

ESTADOS	Rateio: Índices LC nº 102 / 2000			Rateio: Saldo da Balança Comercial / Arrecadação de ICMS						Rateio: Esforço Exportação				TOTAL	Diferença TOTAL e Lei Kandir O = (N) - (C)
	LEI KANDIR (2003) R\$ MIL (A)	% Lei Complementar nº 102 / 2000 (B)	VALOR ADICIONAL ACORDO R\$ MIL C = (B) x VALOR	Saldo Balança Comercial MIL US\$ (D)	SUPERAVIT Balança Comercial US\$ MIL (E)	Arrecadação ICMS 2002 R\$ MIL (F)	Superavit / ICMS G = (E) / (F)	% Superavit / ICMS H = G / Total G	Superavit / ICMS R\$ MIL I = H x VALOR x%	Exportações 2002 US\$ MIL (J)	Exportações / ICMS K = (J) / (F)	% Exportações / ICMS L = K / Total K	Exportações / ICMS R\$ MIL M = L x VALOR x%	Superavit/ICMS S Exportações/ICMS R\$ MIL N = (I) + (M)	
PARANÁ	342.807	10,08256%	110.908	2.366.399	2.366.399	5.786.723	0,4089	8,5%	30.831	5.700.199	0,9850	8,6%	63.598	94.429	(16.479)
PERNAMBUCO	50.512	1,48565%	16.342	(523.807)		2.865.016	0,0000	0,0%	-	319.826	0,1116	1,0%	7.207	7.207	(9.135)
PIAUI	10.256	0,30165%	3.318	35.222	35.222	544.159	0,0647	1,3%	4.880	48.063	0,0883	0,8%	5.703	10.583	7.264
RIO DE JANEIRO	199.411	5,86503%	64.515	(1.739.806)		10.409.118	0,0000	0,0%	-	3.655.835	0,3512	3,1%	22.676	22.676	(41.840)
RIO G. DO NORTE	12.313	0,36214%	3.984	108.059	108.059	1.016.366	0,1063	2,2%	8.016	223.602	0,2200	1,9%	14.204	22.220	18.236
RIO G. DO SUL	341.512	10,04446%	110.489	2.844.631	2.844.631	7.441.493	0,3823	7,9%	28.820	6.375.446	0,8567	7,5%	55.314	84.134	(26.355)
RONDÔNIA	8.479	0,24939%	2.743	(15.670)		626.047	0,0000	0,0%	-	73.294	0,1171	1,0%	7.559	7.559	4.815
RORAIMA	1.300	0,03824%	421	3.232	3.232	123.889	0,0261	0,5%	1.967	6.022	0,0486	0,4%	3.138	5.105	4.685
STA CATARINA	122.105	3,59131%	39.504	2.225.635	2.225.635	3.858.351	0,5768	12,0%	43.489	3.157.065	0,8182	7,2%	52.828	96.318	56.813
SÃO PAULO	1.058.821	31,14180%	342.560	270.835	270.835	37.254.155	0,0073	0,2%	548	20.105.998	0,5397	4,7%	34.845	35.393	(307.167)
SERGIPE	8.517	0,25049%	2.755	(64.282)		689.963	0,0000	0,0%	-	37.604	0,0545	0,5%	3.519	3.519	763
TOCANTINS	2.677	0,07873%	866	(7.839)		416.081	0,0000	0,0%	-	16.208	0,0390	0,3%	2.515	2.515	1.649
BRASIL	3.400.000	100%	1.100.000	11.675.672	16.948.998	105.197.465	4,8148	100,0%	363.000	58.895.130.0950	11,4151	100%	737.000	1.100.000	0

Fontes: STN - Lei Kandir

SECEX - Exportação e Importação

COTEPE - Arrecadação de ICMS

ANEXO 02

MEMÓRIA DOS RECURSOS REPASSADOS AO ESTADO DO PARÁ PELA UNIÃO NO PERÍODO DE 1996 A 2004

DEMONSTRATIVO DE REPASSES DO SEGURO RECEITA AO ESTADO DO PARÁ -1996				
Valores Corrigidos pelo IPC.A Base Set/04				
MÊS		VALORES RECEBIDOS (BRUTO)		
COMPETÊNCIA	CAIXA	ESTADO	MUNICÍPIO	TOTAL
Adiantamento	out/96	28.872.374,68	9.624.125,68	38.496.500,36
	out/96			
	dez/96	122.177,54	40.728,06	162.905,60
TOTAL		28.994.552,2	9.664.853,73	38.659.405,96

Fonte: SEFA/PA

DEMONSTRATIVO DE REPASSES DO SEGURO RECEITA AO ESTADO DO PARÁ -1997				
Valores Corrigidos pelo IPC.A Base Set/04				
MÊS		VALORES RECEBIDOS (BRUTO)		
COMPETÊNCIA	CAIXA	ESTADO	MUNICÍPIO	TOTAL
nov/96	jan/97	1.232.152,17	410.719,33	1.642.871,51
dez/96	fev/97	7.681.476,80	2.560.494,02	10.241.970,83
jan/97	mar/97	4.704.908,25	1.568.365,46	6.273.273,71
fev/97	abr/97	5.826.142,33	1.941.986,25	7.768.128,58
mar/97	mai/97	6.237.969,16	2.112.151,04	8.350.120,20
abr/97	jun/97	6.857.304,66	2.285.768,50	9.143.073,16
mai/97	jul/97	6.899.090,09	2.299.696,70	9.198.786,79
jun/97	ago/97	6.360.588,18	2.120.196,05	8.480.784,23
Adiantamento (*)	set/97	61.087.059,55	20.362.353,90	81.449.413,45
	jul/97	11.309.391,28	3.769.798,05	15.079.189,34
	ago/97	11.116.318,64	3.705.441,15	14.821.759,80
	set/97	11.165.228,02	3.721.742,67	14.886.970,69
	out/97	13.433.971,35	4.477.990,45	17.911.961,79
TOTAL		153.911.600,48	51.336.703,58	205.248.304,06

Fonte: SEFA/PA

DEMONSTRATIVO DE REPASSES DO SEGURO RECEITA AO ESTADO DO PARÁ -1998				
Valores Corrigidos pelo IPC.A Base Set/04				
MÊS		VALORES RECEBIDOS (BRUTO)		
COMPETÊNCIA	CAIXA	ESTADO	MUNICÍPIO	TOTAL
nov/97	jan/98	14.136.876,75	4.712.292,25	18.849.169,00
dez/97	fev/98	14.385.768,17	4.795.256,06	19.181.024,23
Adiantamento	fev/98	17.099.071,29	5.699.690,44	22.798.761,73
jan/98	mar/98	14.091.616,71	4.697.208,10	18.788.824,80
fev/98	abr/98	13.514.228,38	4.504.742,79	18.018.971,17
mar/98	mai/98	11.958.049,71	4.001.060,03	15.959.109,75
abr/98	jun/98	24.329.885,33	8.109.961,77	32.439.847,10
mai/98	jul/98	25.634.647,00	8.544.882,33	34.179.529,33
jun/98	ago/98	25.772.605,86	8.590.868,61	34.363.474,47
jul/98	set/98	16.168.780,83	5.389.593,61	21.558.374,44
ago/98	out/98	15.694.593,02	5.231.531,01	20.926.124,03
set/98	nov/98	13.861.321,96	4.620.440,65	18.481.762,61
out/98	dez/98	14.487.764,56	4.829.254,84	19.317.019,40
TOTAL		221.135.209,57	73.726.782	294.861.992,06

Fonte: SEFA/PA

DEMONSTRATIVO DE REPASSES DO SEGURO RECEITA AO ESTADO DO PARÁ -1999				
Valores Corrigidos pelo IPC.A Base Set/04				
MÊS		VALORES RECEBIDOS (BRUTO)		
COMPETÊNCIA	CAIXA	ESTADO	MUNICÍPIO	TOTAL
nov/98	jan/99	16.561.677,82	5.520.566,89	22.082.244,71
dez/98	fev/99	18.234.994,20	6.078.331,39	24.313.325,59
jan/99	mar/99	18.997.159,87	6.319.674,94	25.316.834,81
fev/99	abr/99	20.096.159,90	6.698.719,97	26.794.879,87
mar/99	mai/99	18.419.853,41	6.139.951,13	24.559.804,54
abr/99	jun/99	17.086.922,35	5.695.640,78	22.782.563,12
mai/99	jul/99	18.273.875,01	6.091.291,67	24.365.166,68
jun/99	ago/99	19.215.791,23	6.405.263,74	25.621.054,96
jul/99	set/99	17.373.056,26	5.791.018,75	23.164.075,01
ago/99	out/99	16.234.110,29	5.411.370,10	21.645.480,38
set/99	nov/99	15.384.970,45	5.128.323,48	20.513.293,93
out/99	dez/99	14.539.083,16	4.846.361,04	19.385.444,20
nov/99	(*)	12.843.337,34	4.281.112,45	17.124.449,79
dez/99	(*)	11.627.240,88	3.875.746,96	15.502.987,83
TOTAL		234.888.232,15	78.283.373,28	313.171.605,43

(*) Os valores referentes à competência Nov e Dez/99, que pertenciam ao Estado, foram utilizados para amortização do saldo do Estoque da dívida.

Fonte: SEFA/PA

DEMONSTRATIVO DE REPASSES DO FUNDO ORÇAMENTÁRIO AO ESTADO DO PARÁ - 2000			
Valores Corrigidos pelo IPC.A Base Set/04			
MÊS	VALORES RECEBIDOS (BRUTO)		
	ESTADO	MUNICÍPIO	TOTAL
JAN	12.766.737,50	4.255.579,17	17.022.316,66
FEV	11.486.677,76	3.828.892,59	15.315.570,35
MAR	11.578.041,02	3.859.347,01	15.437.388,02
ABR	9.874.477,16	3.291.492,39	13.165.969,54
MAI	10.932.863,51	3.644.287,84	14.577.151,35
JUN	11.208.468,07	3.736.156,02	14.944.624,09
JUL	11.031.215,34	3.677.071,78	14.708.287,12
AGO	30.307.203,44	10.102.401,15	40.409.604,59
SET	24.929.428,04	8.309.809,35	33.239.237,39
OUT	19.897.775,95	6.632.591,98	26.530.367,93
NOV	14.902.469,18	4.967.489,73	19.869.958,90
DEZ	9.903.288,72	3.301.096,24	13.204.384,96
TOTAL	178.818.645,67	59.606.215,22	238.424.860,90

Fonte: SEFA/PA

DEMONSTRATIVO DE REPASSES DO FUNDO ORÇAMENTÁRIO AO ESTADO DO PARÁ - 2001			
Valores Corrigidos pelo IPC.A Base Set/04			
MÊS	VALORES RECEBIDOS (BRUTO)		
	ESTADO	MUNICÍPIO	TOTAL
JAN	13.385.891,93	4.461.963,98	17.847.855,90
FEV	13.310.025,14	4.436.675,05	17.746.700,19
MAR	13.249.079,70	4.416.359,90	17.665.439,60
ABR	13.198.923,82	4.399.641,27	17.598.565,09
MAI	13.122.810,88	4.374.270,29	17.497.081,17
JUN	13.069.227,46	4.356.409,15	17.425.636,61
JUL	13.001.618,40	4.333.872,80	17.335.491,20
AGO	12.830.966,49	4.276.988,83	17.107.955,31
SET	12.741.774,42	4.247.258,14	16.989.032,56
OUT	12.706.197,03	4.235.399,01	16.941.596,04
NOV	12.601.604,01	4.200.534,67	16.802.138,68
DEZ	12.512.763,58	4.170.921,19	16.683.684,78
TOTAL	155.730.882,86	51.910.294,29	207.641.177,15

Fonte: SEFA/PA

DEMONSTRATIVO DE REPASSES DO FUNDO ORÇAMENTÁRIO AO ESTADO DO PARÁ - 2002			
Valores Corrigidos pelo IPC.A Base Set/04			
MÊS	VALORES RECEBIDOS (BRUTO)		
	ESTADO	MUNICÍPIO	TOTAL
JAN	13.720.280,41	4.573.426,80	18.293.707,22
FEV	13.649.304,37	4.549.768,12	18.199.072,50
MAR	13.600.343,41	4.533.447,80	18.133.791,22
ABR	13.519.227,63	4.506.409,21	18.025.636,84
MAI	13.411.932,43	4.470.644,14	17.882.576,58
JUN	13.383.826,61	4.461.275,54	17.845.102,15
JUL	13.327.848,90	4.442.616,30	17.770.465,20
AGO	13.171.113,02	4.390.371,01	17.561.484,03
SET	13.086.053,89	4.362.017,96	17.448.071,85
OUT	12.992.507,60	4.330.835,87	17.323.343,47
NOV	12.824.506,54	4.274.835,51	17.099.342,06
DEZ	12.448.559,92	4.149.519,97	16.598.079,90
TOTAL	159.135.504,75	53.045.168,25	212.180.673,00

Fonte: SEFA/PA

DEMONSTRATIVO DE REPASSES DO FUNDO ORÇAMENTÁRIO AO ESTADO DO PARÁ - 2003			
Valores Corrigidos pelo IPC.A Base Set/04			
MÊS	VALORES RECEBIDOS (BRUTO)		
	ESTADO	MUNICÍPIO	TOTAL
JAN	10.993.599,21	3.664.533,07	14.658.132,29
FEV	9.627.337,80	3.209.112,60	12.836.450,41
MAR	9.478.524,81	3.159.508,27	12.638.033,08
ABR	9.363.355,52	3.121.118,51	12.484.474,03
MAI	9.273.403,12	3.091.134,37	12.364.537,49
JUN	9.217.178,84	3.072.392,95	12.289.571,79
JUL	9.231.025,37	3.077.008,46	12.308.033,83
AGO	9.212.599,89	3.070.866,63	12.283.466,52
SET	9.181.383,62	3.060.461,21	12.241.844,82
OUT	9.110.323,21	3.036.774,40	12.147.097,62
NOV	9.083.979,21	3.027.993,07	12.111.972,28
DEZ	9.053.198,12	3.017.732,71	12.070.930,82
TOTAL	112.825.908	37.608.636,24	150.434.544,97

Fonte: SEFA/PA

DEMONSTRATIVO DE REPASSES DO SEGURO RECEITA AO ESTADO DO PARÁ -2004				
Valores Corrigidos pelo IPC.A Base Set/04				
MÊS		VALORES RECEBIDOS (BRUTO)		
COMPETÊNCIA	CAIXA	ESTADO	MUNICÍPIO	TOTAL
JAN	JAN	9.781.774,97	3.260.591,66	13.042.366,63
FEV	FEV	9.707.994,35	3.235.998,12	12.943.992,46
MAR	MAR	9.649.134,72	3.216.379,28	12.865.514,00
ABR	ABR	9.603.995,25	3.201.333,82	12.805.329,07
MAI	MAI	9.568.591,38	3.189.533,55	12.758.124,93
JUN	JUN	9.520.039,48	3.173.350,60	12.693.390,09
JUL	JUL	9.452.923,28	3.150.979,52	12.603.902,80
AGO	AGO	9.367.677,66	3.122.564,27	12.490.241,93
SET	SET	9.272.883,75	3.090.966,25	12.363.850,00
OUT	OUT*	8.842.781,35	2.953.801,10	11.796.582,45
NOV	NOV*	8.537.762,11	2.737.971,49	11.275.733,60
DEZ	DEZ*	8.118.342,70	2.609.341,25	10.727.683,95
TOTAL		111.423.901,00	36.942.810,91	148.366.711,91

Fonte: SEFA/PA

* Dados estimados sujeitos à retificação

ANEXO 03

VALOR DA EXPORTAÇÃO EM REAL (VALORES CORRIGIDOS PELO IPCA MÉDIO - BASE SETEMBRO/2004)

DISCRIMINAÇÃO	1996 (SET/DEZ)	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004 (JAN/SET.)	TOTAL
MINÉRIO DE FERRO	417,75	1.312,00	1.407,08	1.859,68	1.801,94	2.297,15	2.596,74	2.454,13	2.285,84	16.432,32
FERRO GUSA	3,31	71,96	60,86	70,03	90,39	183,11	281,41	347,73	441,79	1.550,60
BAUXITA	70,82	200,08	211,81	282,49	262,54	255,45	267,12	334,51	348,29	2.233,10
ALUMINA	-	-	11,78	108,58	404,41	446,78	398,68	827,86	723,29	2.921,37
ALUMÍNIO	37,81	116,02	228,63	1.297,54	1.475,37	1.473,13	1.870,82	1.888,71	1.611,54	999,57
COBRE	-	0,00	0,00	-	-	-	-	-	-	0,00
MANGANÊS	22,74	54,50	78,52	16,27	113,20	174,13	137,10	129,69	171,16	897,31
OURO	75,67	11,19	-	-	185,68	283,22	189,23	-	-	744,99
OUTROS	705,07	2.309,66	2.136,24	2.682,99	2.393,92	2.171,69	2.565,86	2.960,55	2.625,16	20.551,14
TOTAL	1.333,18	4.075,39	4.134,9	6.317,57	6.727,45	7.284,66	8.306,96	8.943,19	8.207,07	55.330,40

Fonte: SEFA/SESEX/BACEN

Nota: Carga tributária considerada em porcentagem até a data da vigência da LC 87/96.

MINÉRIO DE FERRO - 6%

FERRO GUSA - 7,8%

BAUXITA (MINÉRIO DE ALUMINIO) - 5,2%

ALUMINA (ÓXIDO DE ALUMINIO) - 5,2%

ALUMÍNIO - 3,25%

COBRE - 7,15%

MINÉRIO DE MANGANÊS - 7,15%

OURO - 1%

OUTROS – 13%

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)