



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO CEARÁ
CENTRO DE ESTUDOS SOCIAIS APLICADOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM PLANEJAMENTO E POLÍTICAS
PÚBLICAS**

GERUSA MARÍLIA ALVES MELQUIADES DE LIMA

**A (EXTRA)FISCALIDADE COMO MECANISMO DE INTERVENÇÃO NA
POLÍTICA PÚBLICA DE GERAÇÃO DE EMPREGO E RENDA NO
COMÉRCIO ATACADISTA DO GÊNERO ALIMENTÍCIO NO ESTADO DO
CEARÁ**

FORTALEZA - CEARÁ

2015

GERUSA MARÍLIA ALVES MELQUIADES DE LIMA

A (EXTRA)FISCALIDADE COMO MECANISMO DE INTERVENÇÃO NA POLÍTICA
PÚBLICA DE GERAÇÃO DE EMPREGO E RENDA NO COMÉRCIO ATACADISTA
DO GÊNERO ALIMENTÍCIO NO ESTADO DO CEARÁ

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas do Centro de Estudos Sociais Aplicados da Universidade Estadual do Ceará, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Planejamento e Políticas Públicas. Área de Concentração: Planejamento e Políticas Públicas.

Orientador: Prof. Dr.^a Marinina Gruska Benevides

FORTALEZA - CEARÁ

2015

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação

Universidade Estadual do Ceará

Sistema de Bibliotecas

Lima, Gerusa Marília Alves Melquiades de.

A (extra)fiscalidade como mecanismo de intervenção na política pública de geração de emprego e renda no comércio atacadista do gênero alimentício no Estado do Ceará [recurso eletrônico] / Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima. - 2015.

1 CD-ROM: il.; 4 ¼ pol.

CD-ROM contendo o arquivo no formato PDF do trabalho acadêmico com 176 folhas, acondicionado em caixa de DVD Slim (19 x 14 cm x 7 mm).

Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Estadual do Ceará, Centro de Estudos Sociais Aplicados, Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas, Fortaleza, 2015.

Área de concentração: Planejamento e Políticas Públicas.

Orientação: Prof.^a Dra. Marinina Gruska Benevides.

1. Desenvolvimento regional. 2. Emprego e renda.
3. Extrafiscalidade. 4. ICMS. I. Título.

GERUSA MARILIA ALVES MELQUIADES DE LIMA

A (EXTRA)FISCALIDADE COMO MECANISMO DE INTERVENÇÃO NA
POLÍTICA PÚBLICA DE GERAÇÃO DE EMPREGO E RENDA NO COMÉRCIO
ATACADISTA DO GÊNERO ALIMENTÍCIO NO ESTADO DO CEARÁ


Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas do Centro de Estudos Sociais Aplicados da Universidade Estadual do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Planejamento e Políticas Públicas.

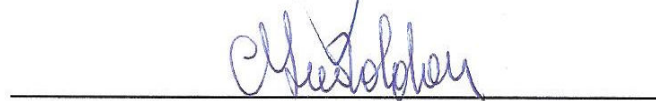
Área de concentração: Planejamento e Políticas Públicas.

Aprovada em: 27/10/2015

BANCA EXAMINADORA


Prof.^a Dr.^a Marinina Gruska Benevides
Universidade Estadual do Ceará - UECE


Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho
Universidade de Fortaleza (UNIFOR)


Prof.^a Dr.^a Maria Lírida Callou de Araújo e Mendonça
Universidade Estadual do Ceará - UECE

Dedico esta pesquisa, com muito carinho, ao meu marido Josinylton Melquiades, e meus filhos, Mateus e Marília.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela minha existência, por tudo que sou e por permitir tudo e todas as coisas em minha vida – “porque Dele e por Ele, e para Ele, são todas as coisas.” (Romanos 11:36);

Aos meus pais, Edvaldo e Laura, pela minha educação e por ter me ensinado importantes valores humanos, sociais e éticos, transmitidos com muita devoção e humildade;

Ao meu dedicado marido, Josinylton Melquiades, por tudo o que representa em minha vida. Por me compreender das vezes que necessitei estar ausente, suprimindo minhas faltas e transformando mais ameno o meu dia a dia;

Aos meus filhos, Mateus e Marília, por simplesmente me fazerem feliz!

À minha Orientadora, Marinina Gruska, pela sua generosidade e competência na orientação deste trabalho acadêmico, compartilhando seus conhecimentos e abdicando de seu precioso tempo por puro amor à academia;

Aos meus professores da banca, Filomeno Moraes e Lírida Callou, pelo acolhimento e sugestões apresentadas, desde a banca de qualificação, contribuindo para o aprimoramento deste trabalho;

Ao Secretário da Fazenda do Estado do Ceará, Dr. Mauro Benevides Filho, pela confiança no desempenho de minhas atribuições como orientadora da Célula de Consultoria e Normas da Coordenadoria de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, dando-me a oportunidade de amadurecer como profissional e adquirir importantes conhecimentos que me proporcionaram construir, de forma sólida, esta singela obra.

Ao Secretário-Adjunto da Fazenda do Estado do Ceará, Dr. João Marcos Maia, com quem tive a feliz oportunidade de trabalhar ao longo de oito anos, vivenciando momentos adversos da política tributária; muito aprendi com sua habilidade, paciência e dedicação com a coisa pública;

À coordenadora de tributação da Secretaria da Fazenda, minha amiga, Dra. Liana Machado, com quem tive o prazer de trabalhar; dividimos alegrias e angústias, trabalho e lazer, compartilhamos ideias e ideais ...

Aos meus colegas de trabalho da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, que de alguma forma, com seus profundos conhecimentos e experiências, contribuíram para o melhoramento deste trabalho, em especial, ao colega Francisco Ferreira Chagas Junior, pela força e encorajamento, desde o início em que sonhei fazer este mestrado; seus preciosos textos, resumos, importantes dicas, valeram-me muito! Bem como, a colega Fernanda Mara Pacobayba, pelo seu incentivo e inúmeros empréstimos de livros;

Ao coordenador do curso de Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas da Universidade Estadual do Ceará (MPPPP/UECE), Dr. Horácio Frota, pelo seu comprometimento e forma de conduzir o curso;

A todos os docentes do MPPPP/UECE, pela transmissão de seus valorosos conhecimentos e experiência profissional;

Aos meus colegas da turma de mestrado, pelos laços de amizade que estreitamos ao longo destes dois anos de convivência;

Ao secretário do curso em MPPPP/UECE, Cristiê Gomes Moreira, pela sua dedicação e ajuda nos trâmites que devemos cumprir.

A economia não deveria ser um mecanismo de acumulação, mas a administração correta da casa comum. A distribuição justa dos frutos da terra e do trabalho humano é dever moral. Para os Cristãos, um mandamento. Trata-se de devolver aos pobres o que lhes pertence.

(Papa Francisco, em encontro com movimentos sociais em Santa Cruz de la Sierra, Bolívia, aos 09/07/2015).

RESUMO

A pesquisa visa o estudo da extrafiscalidade como mecanismo de intervenção na política de desenvolvimento regional, com foco na geração de emprego e renda, em face das benesses fiscais concedidas pelos estados-membros do Brasil, no âmbito do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), estimulando condutas direcionadas, compatíveis com a ideia de desenvolvimento, erradicação da pobreza, valorização do trabalho, redução das desigualdades regionais e sociais, dentre outros princípios fundamentais. Visa, ao final, verificar quais os reflexos e o impacto gerados pela política extrafiscal aplicada, especificamente, para o segmento atacadista do gênero alimentício no Estado do Ceará, com foco na geração do emprego e renda local. A importância de estudar a extrafiscalidade como princípio de legitimação da incidência tributária se mostra relevante por ser um mecanismo de ação governamental com vista a concretização de direitos e garantias fundamentais consagrados pela atual Carta Magna. A pesquisa que fundamenta esta dissertação utiliza o método dedutivo, e a sua metodologia é bibliográfica, analítico-descritiva, documental e exploratória. Diante do estudo realizado e dos resultados obtidos, conclui-se que a extrafiscalidade como instrumento de política de desenvolvimento regional, se por um lado constitui instrumento legítimo de concretização de direitos fundamentais; por outro, acirra, ainda mais, a guerra fiscal entre os estados da federação, sugerindo-se uma profunda e urgente reforma no atual sistema tributário brasileiro.

Palavras-chave: Desenvolvimento Regional. Emprego e Renda. Extrafiscalidade. ICMS.

ABSTRACT

The research aims to study the extrafiscality as an intervention mechanism in development policy in the region, focused on the generation of employment and income in the face tax benefit granted to member states of Brazil, under the Operations Tax on the Circulation of Goods and the Transportation Services Delivery Interstate and Intermunicipal and Communications (ICMS), stimulating directed conduct, consistent with the idea of development, poverty eradication, value of the job, reduction of region and society inequalities, among other fundamental principles. Ultimately, aims see what the consequences and the impact generated by extrafiscal policy applied specifically to the wholesale segment of the foodstuff in the state of Ceará, focused on the generation of employment and income of region. The importance of studying the extrafiscality as a principle of legitimation of tax incidence is shown to be a relevant governmental action mechanism with a view to achieving rights and guarantees enshrined in the current Constitution. The research underlying this thesis uses the deductive method, and its methodology is bibliographical, analytical and descriptive, documentary and exploratory. Before the study and the results obtained, it is concluded that the extrafiscality as regional development policy instrument, on the one hand constitutes a legitimate tool for the implementation of fundamental rights; on the other, intensifies, even more, the tax war between the states of the federation, is suggesting a thorough and urgent reform in the current Brazilian tax system.

Keywords: Development of Region. Employment and income. Extrafiscality. ICMS.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Atacadistas de Alimentos Inscritos no Estado do Ceará (Período 2008-2014)....	120
Gráfico 2 - Evolução da Arrecadação do ICMS do Segmento Atacadista (2008-2014)	121
Gráfico 3 - Quantidade de Empregos Gerados pelo Segmento Atacadista de Alimentos no Estado do Ceará no (Período 2008-2014)	123

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	- Taxas de desemprego total - Regiões Metropolitanas (1) – 2012 2013.....	44
Tabela 2	- Empregos Gerados por Setor de Atividade Econômica no Ceará (Período 2010-2014)	46
Tabela 3	- Exemplifica a técnica da não-cumulatividade do ICMS.....	94
Tabela 4	- Especifica os contribuintes atacadistas de que trata o Decreto nº 29.560/2008.....	114
Tabela 5	- Especifica os contribuintes varejistas de que trata o Decreto nº 29.560/2008.....	115
Tabela 6	- Especifica as Cargas Líquidas do ICMS a recolher pelos Contribuintes Atacadistas e Varejistas do Gênero Alimentício no Estado do Ceará.....	116
Tabela 7	- Códigos de Atividades Econômicas do Comércio Atacadista de Alimentos – CNAE.....	119
Tabela 8	- Classe de Atividade Econômica do Comércio Atacadista de Alimentos Segundo a Classificação CNAE – Versão 2.0 do Ministério do Trabalho e Emprego.....	123

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CADINE	Cadastro de Inadimplentes da Fazenda Pública Estadual
CAGED	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
CATRI	Coordenadoria de Administração Tributária
CECON	Célula de Consultoria e Normas
CF	Constituição Federal
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CPDOC	Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
FDI	Fundo de Desenvolvimento Industrial
GTDN	Grupo de Trabalho para o Desenvolvimento do Nordeste
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.
IDH	Índice de Desenvolvimento Econômico
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
MTE	Ministério do Trabalho e Emprego
PAC	Programa de Aceleração do Crescimento
PLAMEG	Plano de Metas Governamentais
PNDR	Política Nacional de Desenvolvimento Regional
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
PPA	Plano Plurianual
PPETR	Políticas Públicas de Emprego, Trabalho e Renda
RAIS	Relação Anual de Informações Sociais
RICMS	Regulamento do ICMS
RMF	Região Metropolitana de Fortaleza
SAE	Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República
SEFAZ	Secretaria da Fazenda
STN	Sistema Tributário Nacional
SUDENE	Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
2	O DIREITO AO DESENVOLVIMENTO NO CONTEXTO CONSTITUCIONAL DE ORDEM ECONÔMICA, REGIONAL E SOCIAL.....	20
2.1	A POLÍTICA NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL (PNDR).....	25
2.1.1	Planejamento Estadual e Atores Envolvidos: PPA 2008-2011 e 2012-2015.....	30
2.2	O TRABALHO COMO DIREITO FUNDAMENTAL DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL.....	38
2.2.1	Aspectos Relevantes do Mercado de Trabalho.....	40
2.2.2	Os Indicadores do Mercado de Trabalho no Brasil, por Regiões e no Ceará.....	43
2.3	A INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DESENVOLVIMENTO POR MEIO DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA.....	47
2.3.1	A Epistemologia dos Tributos e sua Função Social.....	49
2.3.2	Fiscalidade, Parafiscalidade e Extrafiscalidade.....	58
2.3.3	A Extrafiscalidade como Instrumento de Concretização dos Direitos Fundamentais de Ordens Social, Econômica e Regional.....	60
3	A TRIBUTAÇÃO NO FEDERALISMO BRASILEIRO E A APLICAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE NO ORDENAMENTO TRIBUTÁRIO.....	65
3.1	O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS.....	67
3.2	DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR.....	69
3.2.1	Princípio da legalidade fiscal.....	70
3.2.2	Princípio da reserva legal.....	70
3.2.3	Princípio da irretroatividade.....	71
3.2.4	Princípio da anterioridade.....	71
3.2.5	Princípio da igualdade fiscal.....	72
3.2.6	Princípio da capacidade contributiva.....	73
3.2.7	Princípio do não-confisco.....	73
3.2.8	Princípio da liberdade de tráfego de pessoas ou bens.....	74
3.3	A EXTRAFISCALIDADE NOS INSTITUTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	75
3.4	A ELISÃO E A EVASÃO FISCAL NO CONTEXTO SOCIETÁRIO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SUA REPERCUSSÃO NA EXTRAFISCALIDADE.....	79

3.5	DA COOPERAÇÃO E DA COORDENAÇÃO ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS.....	83
4	A EXTRAFISCALIDADE DO ICMS NO FEDERALISMO BRASILEIRO.....	86
4.1	ASPECTOS GERAIS DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	88
4.1.1	Do Cálculo do Imposto: - Base de Cálculo e Alíquotas.....	90
4.1.2	O ICMS no Regime da Substituição Tributária.....	91
4.2	DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS.....	92
4.3	OS PRINCÍPIOS DE ORIGEM E DESTINO DO IMPOSTO SOBRE O CONSUMO.....	98
4.4	OS BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS AO ICMS À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO VIGENTE.....	100
4.5	CONSEQUÊNCIAS DA POLÍTICA EXTRAFISCALISTA DO ICMS.....	102
4.6	A GUERRA FISCAL E A NECESSÁRIA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	104
5	A EXTRAFISCALIDADE DO ICMS NO CONTEXTO DA POLÍTICA PÚBLICA DE GERAÇÃO DE EMPREGO E RENDA NO ESTADO DO CEARÁ.....	110
5.1	A POLÍTICA DE INCENTIVOS FISCAIS NO ESTADO DO CEARÁ.....	111
5.2	A SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO ESTABELECIDADA PARA O COMÉRCIO ATACADISTA DO GÊNERO ALIMENTÍCIO NO ESTADO DO CEARÁ.....	113
5.3	A EXTRAFISCALIDADE DO ICMS APLICADA AO SEGMENTO ATACADISTA DO GÊNERO ALIMENTÍCIO NO ESTADO DO CEARÁ NO PERÍODO 2009-2014.....	118
6	CONCLUSÃO	125
	REFERÊNCIAS	129
	ANEXOS.....	135
	ANEXO A - RELATÓRIO GERENCIAL DA ARRECADAÇÃO DO ICMS E QUANTITATIVO DE CONTRIBUINTES INSCRITOS NO ESTADO DO CEARÁ NO PERÍODO 2008-2014.....	135
	ANEXO B - MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO. CAGED-ESTABELECIMENTO - (PERÍODO 2008 A 2014).....	136

1 INTRODUÇÃO

A importância de estudar a extrafiscalidade como princípio de legitimação da incidência tributária se mostra relevante por ser um mecanismo de ação governamental com vista a concretização de direitos e garantias fundamentais consagrados pela atual Carta Magna.

Pretende-se discutir neste trabalho como o Estado do Ceará, com base na aplicação de uma sistemática de tributação diferenciada do ICMS para os contribuintes do segmento atacadista do gênero alimentício, intervêm no domínio econômico com intuito de garantir direitos fundamentais de desenvolvimento humano, gerando emprego e renda ao cidadão cearense.

Como Auditora Fiscal da Receita Estadual do Ceará há mais de 20 anos, tive a oportunidade de participar de vários processos de elaboração de instrumentos normativos como orientadora da Célula de Consultoria e Normas (Cecon) da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (Sefaz), o que justifica a escolha da temática desenvolvida neste trabalho, em face de minha experiência profissional e afinidade com a matéria.

O presente estudo tem por objetivo geral investigar a extrafiscalidade como mecanismo de intervenção na política pública de geração de emprego e renda no Estado do Ceará nos últimos cinco anos. Para tanto, após o devido levantamento de dados quantitativos de empregos gerados e do recolhimento do ICMS aos cofres públicos pelos estabelecimentos atacadistas do gênero alimentício, feito por amostragem, os desafios impostos como objetivos específicos deste trabalho, são: discutir acerca do desenvolvimento social e regional no cenário constitucional da República Federativa do Brasil; analisar o desempenho do mercado de trabalho no Brasil e por região, evidenciando a geração de emprego e renda no Estado do Ceará; estudar as ações governamentais da política fiscal orientadas para o desenvolvimento regional; Contextualizar a extrafiscalidade no ordenamento tributário; apresentar dados relativos à aplicação da extrafiscalidade como política de gerenciamento da administração pública para o desenvolvimento local e, por fim, descrever a sistemática de tributação aplicada ao comércio atacadista de alimentos no Estado do Ceará e seus reflexos e impacto para a política de geração de emprego e para os cofres públicos, respectivamente.

O levantamento dos dados no que tange aos empregos gerados no Estado do Ceará e o impacto financeiro acarretado aos cofres públicos, serão obtidos, respectivamente, com base no Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) e, em relatórios oficiais de arrecadação fornecidos pela Sefaz/CE.

Ao final, urge a necessidade de que seja(m) encontrada(s) reposta(s) à seguinte indagação: que consequências, prejuízos ou benesses, a política extrafiscalista aplicada ao segmento de atacadistas do gênero alimentício no Estado do Ceará trouxe para o estado, contribuintes e sociedade?

A Assembleia Constituinte originária da Constituição Federal (CF), de 1988, ao instituir o Estado Democrático, assegura, no preâmbulo da Carta Magna, “o exercício dos **direitos sociais e individuais**, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o **desenvolvimento**, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna pluralista e sem preconceitos.”

Os valores sociais do trabalho como um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, está previsto, logo de introito, nos termos do art. 1º, inciso IV, da CF/88. Da mesma forma que, o art. 3º, inciso III, da referida norma, prescreve ser objetivo fundamental da República Federativa do Brasil “**erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais**”.

Vale destacar, ainda, que o art. 6º da Lei Maior, elenca o trabalho no rol dos direitos sociais como garantia fundamental do cidadão, visando, portanto, reduzir a desigualdade com a consequente promoção do desenvolvimento social, estabelecendo, ainda, proteção ao trabalho e aos trabalhadores, nos termos de seus artigos 7º a 11.

Com base nesta vasta legislação constitucional dos direitos fundamentais do cidadão, depreende-se que o Brasil deu um passo significativo para as políticas sociais e regionais, obrigando-se a garantir a efetivação de tais direitos, especialmente, no que tange às Políticas Públicas de Emprego, Trabalho e Renda (PPETR).

Percebe-se, portanto, que o direito ao desenvolvimento sócio-regional, constitui princípio fundamental da República brasileira, devendo o Estado gerenciar políticas públicas eficientes objetivando reduzir as desigualdades sociais e regionais.

O tema desenvolvimento regional sempre esteve presente na história brasileira. Contudo, somente com a criação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene), em 1959, o governo federal passou a operar em função de planos plurianuais, denominados planos diretores de desenvolvimento econômico e social do Nordeste.

Neste contexto, a moderna gestão do administrador público trabalha com planejamento geral e estratégico, definido nas ações do governo previamente estabelecidas no Plano Plurianual (PPA), o qual vincula todos os entes federados, União, Estados e Municípios.

O PPA é um instrumento previsto no art. 165 da Constituição Federal destinado a organizar e viabilizar a ação pública, com vistas a cumprir os fundamentos e os objetivos da

República. Por meio dele o governo declara e organiza sua atuação, a fim de elaborar e executar políticas públicas necessárias.

A partir do PPA de 1996-1999 a dimensão territorial, sob o ponto de vista do desenvolvimento regional, vivencia uma verdadeira competição territorial em meio a denominada guerra fiscal, estabelecida pela competição de práticas tributárias de incentivos fiscais e financeiros concedidos pelos entes da Federação, com objetivo de atrair investimentos privados, os quais estão em busca de obter o menor custo e maior lucro. Esta prática vem se intensificando cada vez mais, em especial, entre os Estados da região nordeste.

Visando minorar os níveis de desigualdades regionais, o PPA 2004-2007 buscou contemplar no planejamento gerencial do Estado brasileiro a articulação de interesses públicos aliados à interesses privados, ou seja, a lógica gerencial da gestão pública associada ao comprometimento do segmento empresarial com o desenvolvimento social e regional.

Portanto, a aplicação da extrafiscalidade como mecanismo de intervenção na política de desenvolvimento social e regional encontra seu maior fundamento nas ações estratégicas voltadas à coordenação, à orientação e ao planejamento de projetos governamentais de tributação, estabelecidos nos Planos Plurianual, aprovados pelos agentes políticos para vigência no território nacional a cada quadriênio, cabendo à administração tributária de cada ente federado a execução destes objetivos previamente traçados.

O governo federal, por exemplo, recentemente adotou uma política de redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tanto para as indústrias de veículos automotores, como para o comércio de produtos da linha branca (eletrodomésticos).

O Simples Nacional, regulamentado pela Lei Complementar nº 123, de 2006, é outro exemplo da política extrafiscalista da União, que concede um tratamento simplificado e favorecido para as microempresas, empresas de pequeno porte e microempreendedor individual, estimulando os contribuintes ingressar no mercado formal de trabalho, bem como, sujeitando-os à proteção do sistema previdenciário.

Nesta perspectiva, merecem análise as ações diretamente relacionadas com o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), por ser o tributo que representa a principal fonte de receita dos estados da Federação. O aludido imposto, de matriz constitucional, é disciplinado, fundamentalmente, pela Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).

Interessa-nos, no entanto, o estudo do ICMS aplicado no Estado do Ceará, através da Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996, devidamente disciplinada pelo Decreto nº

24.569, de 31 de julho de 1997 e, mais especificamente, a legislação tributária de estímulo de condutas direcionadas, compatíveis com a ideia de desenvolvimento social, erradicação da pobreza, valorização do trabalho, dentre outros princípios fundamentais.

Visando o desenvolvimento regional, o Estado do Ceará utiliza-se da política extrafiscal para atrair grandes empreendimentos à região. À título de exemplificação, podemos citar a indústria de laticínios Danone, que instalou, em 2010, uma unidade em Maracanaú, empregando, no início de suas atividades, cerca de 300 funcionários em uma produção de 50 mil toneladas anuais de iogurte, consolidando uma cadeia produtiva do setor primário da economia local, ou seja o da pecuária leiteira.

A Grendene é outra importante empreendedora do segmento calçadista, geradora de inúmeros empregos no Estado do Ceará. A primeira unidade fabril no Estado, denominada Grendene Nordeste S.A., foi instalada em Fortaleza em 1990, face às benesses fiscais concedidas e em decorrência da localização estratégica para o acesso ao mercado internacional. Três anos depois, foi inaugurada a fábrica em Sobral, que passou a se denominar Grendene Sobral S.A. e a seguir, em 2001, passou a denominar-se Grendene Calçados S.A. A empresa possui, ainda, uma fábrica na cidade do Crato, interior cearense.

Assim, objetivando atrair grandes empreendimentos à região cearense, o Governo do Estado têm concedido incentivos fiscais não só destinado às indústrias, como também, ao comércio atacadista, denominado central de distribuição.

No caso das centrais de distribuição, a Lei nº 14.237, de 28 de julho de 2008, concede um tratamento diferenciado e favorecido às empresas atacadistas elencadas no rol de seu Anexo único, mediante redução de carga tributária, nos termos definidos em Regime Especial de Tributação, firmado entre o titular da Pasta fazendária e o representante legal da empresa, desde que comprovem manter e gerar empregos no estado.

Dentre as atividades econômicas estabelecidas pela Lei em comento, o comércio atacadista de alimentos foi o primeiro segmento a ser regulamentado, nos termos do Decreto nº 29.560, de 10 de novembro de 2008, o qual regulamenta a Lei nº 14.237, de 2008, e dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações realizadas por contribuintes atacadistas e varejistas enquadrados nas atividades econômicas que indica, produzindo efeitos a partir de janeiro de 2009.

O Regime Especial de Tributação de que trata a Lei em comento é renovado anualmente, desde que a empresa beneficiária demonstre que, além de estar cumprindo regularmente com suas obrigações tributárias principal e acessórias, continua gerando emprego no estado e tenha havido acréscimo de arrecadação, quando comparado com o

exercício imediatamente anterior, comprovado, respectivamente, mediante a apresentação, pelo contribuinte, da Declaração Anual de Informações Sociais (RAIS), ou documento equivalente; e, mediante análise de relatórios gerenciais de arrecadação, expedidos pelo sistema informatizado da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (Sefaz/CE).

A metodologia utilizada na presente pesquisa é bibliográfica, compreendendo o estudo da literatura publicada em livros, artigos, revistas, jornais e demais periódicos, além de publicações em sites oficiais, via internet. Baseia-se, também, em análise documental, realizada com amparo no Cadastro Geral de Empregos e Desempregados (CAGED) e em relatórios oficiais de arrecadação do ICMS, fornecidos, respectivamente, pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) e pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (Sefaz/CE), com o propósito de verificar os quantitativos de empregos gerados à região e do ingresso de receita tributária ao erário estadual. Quanto a sua natureza, a pesquisa é quantitativa e qualitativa, pois além de embasar em critérios numéricos de arrecadação busca-se, ainda, verificar se a adoção da política de incentivo fiscal aplicada ao segmento do comércio atacadista de alimentos constitui um meio eficiente na geração de emprego e renda no Estado do Ceará.

O trabalho está dividido em quatro capítulos. O primeiro deles discute-se a temática do desenvolvimento como princípio constitucional, evidenciando as políticas públicas de desenvolvimento social e regional. Enfatiza-se a problemática da geração do Emprego, Trabalho e Renda no cenário internacional à luz das transformações recentes do capitalismo e do mercado de trabalho no Brasil e por região, destacando a geração de emprego e renda no Estado do Ceará, nos últimos cinco anos. Busca-se, ainda, abordar acerca da contribuição da política fiscal, enquanto política pública, para a solução de problemas sociais ligadas ao desenvolvimento.

No segundo capítulo, debate-se a importância dos tributos na vida em sociedade, bem como, o disciplinamento do atual Sistema Tributário Nacional, com foco na tributação do Imposto sobre a Operação de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

A importância de estudar a extrafiscalidade como princípio de legitimação da incidência tributária se mostra relevante por ser uma ação de governo que vem sendo utilizada, com frequência, principalmente, pelos estados Federados, como ações complementares ao Planejamento Plurianual estabelecido pelo Governo Federal. Para tanto, pretende-se no terceiro capítulo discorrer sobre a política extrafiscalista, baseada na concessão de incentivos fiscais, com intuito de atrair grandes empreendimentos, tanto do setor industrial

como do comércio. A compatibilização com o ordenamento jurídico vigente da aplicação desta política redutora de carga tributária no âmbito dos estados Federados, bem como os efeitos decorrentes da denominada “guerra fiscal”, também serão objeto de estudo neste tópico.

No quarto e último capítulo, analisa-se os benefícios fiscais à luz do ordenamento jurídico concedidos pelo governo cearense no âmbito do ICMS para execução de ações governamentais, amparadas por leis estaduais, como consequência da denominada “guerra fiscal” no federalismo brasileiro. Neste tópico, pretende-se descrever a atual sistemática de tributação aplicada ao comércio atacadista de alimentos no Estado do Ceará e seus reflexos e impacto para a política de geração de emprego e renda na região e para os cofres públicos, respectivamente. O Estudo comparado da geração do emprego e renda nos últimos cinco anos também será objeto de análise.

As conclusões extraídas da presente pesquisa serão apresentadas por ocasião das considerações finais, as quais resume, de forma sistemática, as principais ideias desenvolvidas ao longo deste manual.

Por fim, espera-se que este estudo seja uma contribuição para futuras reflexões dos gestores da administração pública na construção de políticas geradoras de emprego e renda local na busca de um efetivo desenvolvimento regional com vistas à redução das desigualdades sócio-regional.

Como se vê o presente trabalho está inserido na linha de pesquisa de “*Planejamento e Gestão de Políticas Públicas*”, ao visar o estudo direcionado para a política (extra)fiscalista do tributo, adotada pelo gestor público cearense no planejamento estratégico, como instrumento de intervenção na política pública de geração de emprego e renda no estado, medida esta que, indubitavelmente, acarreta repercussão no desenvolvimento sócio-econômico-regional.

2 O DIREITO AO DESENVOLVIMENTO NO CONTEXTO CONSTITUCIONAL DE ORDEM ECONÔMICA, REGIONAL E SOCIAL

Importa, inicialmente, estabelecer a diferença entre desenvolvimento econômico e crescimento econômico. Tomando-se pelo conceito literal, desenvolvimento significa crescimento, progresso, avanço que, no dizer de Lyra e França (2011, p.03), “é o andar para frente, sem regressão, sem atrasos.”

Eros Grau (2005, p. 216), estabelece a distinção entre o *desenvolvimento* (qualitativo) e o *crescimento* (quantitativo), alertando para o fato de que

O processo de desenvolvimento deve levar a um salto, de uma estrutura social para outra, acompanhado da elevação do nível econômico e do nível cultural-intelectual comunitário. Daí porque, importa a consumação de mudanças de ordem não apenas quantitativa, mas também qualitativa, não pode o desenvolvimento ser confundido com a ideia de crescimento. Este, meramente quantitativo, compreende uma parcela da noção de desenvolvimento.

Assim, o termo desenvolvimento correspondia somente a progresso material, financeiro. Mesmo porque “com a influência do capitalismo, o desenvolvimento esteve sempre atrelado ao crescimento econômico, ao progresso capitalista.” (Lyra; França, 2011, p.03). O entendimento à época era de que o progresso econômico levaria à melhoria das condições de vida.

Somente a partir da análise do Relatório sobre o Desenvolvimento Humano de 1990, restou claro o entendimento de que o crescimento econômico era apenas um dos fatores a serem considerados para avaliar o nível de desenvolvimento de um país, por exemplo. Ficou patente que as políticas de desenvolvimento deveriam ser estruturadas por valores que não são apenas os da dinâmica econômica.

Veiga (2005, p. 04-08) salienta que, diante da percepção de que é errado confundir desenvolvimento com crescimento econômico, surge uma nova teoria, segundo a qual o desenvolvimento seria a combinação entre crescimento econômico e distribuição de renda. O principal responsável pela criação e divulgação desse pensamento foi Simon Kuznets. Ele tentou demonstrar que durante a fase inicial de industrialização de um país as desigualdades de renda tendiam a aumentar, mas que, numa segunda fase, quando o país já estivesse industrializado, ocorreria a distribuição de renda. Tal pensamento foi difundido como “curva do ‘U’ invertido”, “curva Kuznets”, e também sob a famosa parábola, segundo a qual “o bolo tem que crescer primeiro, para depois ser repartido”. Ou seja, o desenvolvimento poderia ser

facilmente definido pela combinação do crescimento com a distribuição de renda. Infelizmente o problema não é tão simples assim e referida teoria ficara ultrapassada.

Para o referido autor, com base no Relatório do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) de 2004, observa-se que certos resultados humanos, como a participação democrática na tomada de decisões ou a igualdade de direitos para homens e mulheres, não dependem de rendimentos financeiros, ou seja, o IDH é um ponto de partida para a análise do desenvolvimento, mas somente este índice não mostra a real situação de desenvolvimento ou não de um país. Conclui, com base na Resolução 41/128 da Assembleia Geral das Nações Unidas, a qual proclama a Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, que “todos estão habilitados a participar do processo de desenvolvimento, em todas as suas esferas: econômica, social, cultural e política”.

Batista Junior, ao ser entrevistado por Biderman, et al (1997, p. 352), alerta para o fato de que “o desenvolvimento não pode ser só econômico, ele tem que ser social e político ao mesmo tempo.” Para o referido entrevistado faz-se necessário a inclusão do crescimento, democracia, justiça social e da autonomia nacional para que se tenha um conceito mais completo de desenvolvimento.

Ou seja, a ideia de crescimento econômico puro é ultrapassada com a concepção de melhoria das condições da vida humana digna, sendo esta de responsabilidade de todos, inclusive do Estado, que deve “formular políticas nacionais adequadas para o desenvolvimento, que visem ao constante aprimoramento do bem-estar de toda a população e de todos os indivíduos”. (Lyra; França, 2011, p.06).

Para Sen (2010, p. 29), “o desenvolvimento tem de estar relacionado sobretudo com a melhora da vida que levamos e das liberdades que desfrutamos.” Daí a necessidade de se incluir outros índices. A partir de tal observação, o PNUD incluiu três novos índices, a saber: o de liberdade humana, o de liberdade política e o da liberdade cultural.

Sen (2010, p. 10), salienta que “para combater os problemas que enfrentamos, temos de considerar a liberdade individual um comprometimento social.” Para o referido autor, “o desenvolvimento consiste na eliminação de privações de liberdade que limitam as escolhas e as oportunidades das pessoas de exercer ponderadamente sua condição de agente.” Nesse sentido, acrescenta explicando que:

(...) o crescimento do PNB (Produto Nacional Bruto) ou das rendas individuais obviamente pode ser muito importante como um *meio* de expandir as liberdades desfrutadas pelos membros da sociedade. Mas as liberdades dependem também de outros determinantes, como as disposições sociais e econômicas. (Sen, 2010, p. 16).

Considerando, portanto, que a eliminação de privações de liberdades constitui pressuposto básico para o desenvolvimento, as oportunidades sociais, como a de trabalho, por exemplo, pode garantir ao indivíduo almejar outros tipos de oportunidades individuais, como oportunidades econômicas e políticas. Portanto, explica Sen (2010, p. 11), que a necessidade de uma análise integrada das atividades econômicas, sociais e políticas, envolvendo uma multiplicidade de instituições, como o Estado, o mercado, o sistema legal, grupos de interesse, dentre outras, deve ser vista como um fator de mudança social.

Assim, há que se considerar que o desenvolvimento, por ser mais amplo que o crescimento, implica incorporar no seio social valores inerentes à dignidade humana, ponderando, ainda, que “o desenvolvimento pode ser visto como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam”, conforme salienta Sen (2010, p. 16).

Nesse cenário, o modelo de Bem-Estar social implantado na Europa pós-guerra, representou um avanço significativo no campo social, “no sentido de atingir os objetivos de sua existência: assegurar a proteção social e reduzir as desigualdades.” As constituições democráticas passaram a incorporar em seus textos o que chamamos de *direitos fundamentais*, especialmente, em relação aos direitos sociais, econômicos e culturais. Contudo, a partir da década de oitenta, esse modelo de Estado Democrático de Direito entra em crise. Isto porque, “(...) as constituições passaram a consagrar, formalmente, uma expressiva gama desses direitos, sem que houvesse a devida preocupação com a perspectiva de esses novos direitos se tornarem realidade.” (BUFFON; Marciano, 2009, p.23-80).

Paralelamente ao ideário desta crise do Estado de bem-estar, surge um novo modelo econômico denominado *neoliberalismo*, que de acordo com o autor retro citado, sustenta, entre outras concepções, que “o Estado deve romper com o *intervencionismo Keynesiano* e voltar a ser aquele Estado que assegura, exclusivamente, a vida, a liberdade e a propriedade (Estado Mínimo).” Essa concepção ganha força concomitantemente com o processo da *globalização*.

Boaventura (2005, p.168), esclarece que:

Num sistema econômico em que o mercado mundial constitui o principal motor de alocação de recursos, de distribuição de riqueza e de produção de novas oportunidades, é importante reconhecer que as desigualdades não foram inventadas pela globalização. No entanto, a globalização pode ser responsabilizada por ampliar as desigualdades geradas pelo próprio sistema capitalista em vez de promover a sua redução.

Essa concepção de Estado Mínimo não resiste ao tempo, sobretudo, no Brasil,

visto que, como bem observa Buffon (2009, p. 71-77) “é muito difícil conseguir reduzir o tamanho da proteção social quando ela é praticamente imperceptível e inexistente, pelo menos para a parcela da população que dela mais necessita;” e, mais adiante, acrescenta o mesmo autor:

(...) do ponto de vista da proteção social, não há como tornar o Estado brasileiro menor. Assim, soa estranho ouvir daqueles que ora descobrem o neoliberalismo que o Estado deveria restringir sua atuação. Isso seria possível se o Estado literalmente deixasse de existir, porque, em relação à proteção social, mínima já o é.

Para Silva (2005, p.706), “a atuação do Estado, assim, não é nada mais nada menos do que uma tentativa de pôr ordem na vida econômica e social, de arrumar a desordem que provinha do Liberalismo.”

A ação do Estado sobre o domínio econômico deverá pautar-se nos princípios e nos objetivos fixados no texto constitucional, dentre os quais a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, inciso VII), a busca do pleno emprego (art. 170, inciso VIII) e a garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, II).

Nesta linha de raciocínio, a intervenção do Estado na ordem econômica encontra amparo legal na Constituição de 1988 ao prevê, em seu art. 170, que “a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa e tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social.” Visa, portanto, uma atuação estatal na ordem social, onde:

A ordem econômica liberal é substituída pela ordem econômica intervencionista. (...) Essa nova ordem econômica (mundo do dever ser), compreende não apenas, fundamentalmente, normas de ordem pública (a nível constitucional), mas também, e em profusão enorme, normas que instrumentam a intervenção do Estado na economia – normas de intervenção (normas infraconstitucionais). (EROS; Grau, 2005, p. 74-76).

Verifica-se do comando constitucional, tratar-se de uma constituição programática, compreendendo a enunciação dos fins da política econômica, o qual “define o quadro de diretrizes das políticas públicas, coerentes com determinados objetivos, também por ela enunciados” (EROS; Grau, 2005, p. 78); donde se conclui que o “mundo do dever ser” estabelecido pela nova ordem econômica, somente se completa quando os preceitos enunciados constitucionalmente estiverem se exaurido por legislações infraconstitucionais, razão pela qual leva o Estado a realização de políticas públicas para atender aos anseios reclamados constitucionalmente pela sociedade.

É fato que a CF/88 é capitalista, mas “a liberdade apenas é admitida enquanto

exercida no interesse da justiça social e os valores do trabalho humano deve conferir prioridade sobre todos os demais valores da economia de mercado” (Silva, 2004, p. 800).

Vê-se, portanto, a nítida relação entre desenvolvimento econômico, social e regional, onde o trabalho passa a ter uma previsão constitucional de direito fundamental e de observância obrigatória para o Estado, “como agente normativo e regulador da atividade econômica” (Art. 174, CF/88).

É neste sentido que se procura demonstrar que o desenvolvimento é um processo constituído de liberdades interligadas em que “a privação de liberdade econômica pode gerar a privação de liberdade social, assim como a privação de liberdade social ou política pode, da mesma forma, gerar a privação de liberdade econômica.” (SEN; Amartya, 2010, p. 23).

Neste diapasão, nos ensina Moraes (2011, p. 245):

(...) pode-se dizer que se tem, no texto de 1988, uma Constituição dirigente econômica e social, (...) um instrumento capaz de contribuir para o alcance dos objetivos fundamentais da República do Brasil, a saber: o desenvolvimento econômico, a sociedade de bem-estar e a democracia política.

Conclui-se, portanto, que o termo desenvolvimento é concebido como melhoria das condições da vida humana digna, de responsabilidade de todos, inclusive do Estado, que deve formular políticas públicas adequadas para garantir o direito ao desenvolvimento econômico, social e regional, constitucionalmente consagrado; revelando-se num verdadeiro desafio para o Estado, que de acordo com Silva (2005, p. 710), “(...) não será tarefa fácil em um sistema de base capitalista –e, pois essencialmente individualista. É que a justiça social só se realiza mediante equitativa distribuição de riqueza.”

Nessa perspectiva, acredita-se ser possível construir uma nova realidade, na qual o ente público seja capaz de desenvolver mecanismos eficientes com vistas a proporcionar uma existência digna para todos. No presente caso, as políticas públicas voltadas para o trabalho e renda local, perpassa, necessariamente, pelo desenvolvimento regional, isto porque a redução das desigualdades regionais e sociais e a busca do pleno emprego são considerados “princípios da integração, porque todos estão dirigidos a resolver os problemas da marginalização regional ou social.” (Silva, 1999, p. 770). Em face disto, mister o estudo acerca do desenvolvimento regional nos moldes a seguir evidenciados.

2.1 A POLÍTICA NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL (PNDR)

É fato que a pobreza e a desigualdade social e regional são realidades que se apresentam no cenário nacional, caracterizando, portanto, um quadro de subdesenvolvimento, que o País pretende seja revertido. Erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais constituem um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º, III, CF/88). Além deste dispositivo, a CF/1988 aponta outros quatro comandos preconizando providências para resolver o problema das desigualdades regionais, conforme depreende-se da leitura de seus artigos 43; 151, inciso I; 165, § 7º e o 170, nos termos seguintes:

art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais;

(...)

art. 151. É vedado à União:

I – Instituir tributo que não seja uniforme em todo o Território Nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estados, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

(...)

§ 7º Os orçamentos (...) terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

(...)

art. 170. A ordem econômica (...) observados os seguintes objetivos:

VII – redução das desigualdades regionais e sociais.”

Os dispositivos constitucionais supra mencionados atuam “como fundamento constitucional de reivindicação, da sociedade, pela realização de políticas públicas” (GRAU; Eros, 2005, p. 219), garantidoras, inclusive, do desenvolvimento regional.

De acordo com a Carta da I Conferência Nacional de Desenvolvimento Regional da Secretaria de Desenvolvimento Regional (SDR, 2012, p. 12), a configuração regional brasileira é fortemente marcada pela história da formação do País. No período colonial constituíram-se importantes economias regionais, com diferentes estruturas e trajetórias específicas, voltadas para o mercado externo e relativamente isoladas entre si.

É no período de 1880 a 1930, na medida em que vai se integrando o mercado nacional, que começam a se delinear as desigualdades regionais no País. Liderado por São Paulo, que avançava na transição para as relações assalariadas na economia cafeeira, o processo de integração propagava simultaneamente efeitos de estímulo, bloqueio e destruição para as bases produtivas das demais regiões. Efeitos que impactam de maneira diferenciada as várias economias regionais dependendo de suas características estruturais, de sua dinâmica

anterior e da forma como se articulam à economia paulista. Este processo intensifica-se a partir de 1930 com o avanço da industrialização se concentrando fortemente no Estado de São Paulo, aprofundando-se, cada vez mais, a desigualdade entre as regiões. (SDR, 2012, p. 12).

A primeira intervenção do Governo Federal para a promoção do desenvolvimento econômico do Nordeste data do início da década de 1950, quando o Banco do Nordeste do Brasil foi criado com o intuito principal de atuar como agente financiador das atividades agrícolas desta Região. Em 1956, foi criada uma comissão, intitulada de GTDN (Grupo de Trabalho de Desenvolvimento do Nordeste), com intuito de estudar o desenvolvimento do Nordeste, coordenado pelo economista Celso Furtado, resultando no relatório “Uma Política de Desenvolvimento Econômico para o Nordeste”. Sob a égide de um “projeto nacional desenvolvimentista”, têm início políticas voltadas ao desenvolvimento regional calcadas no financiamento ao setor produtivo e em incentivos e renúncias fiscais. (SDR, 2012, p.15).

Uma das principais contribuições de Celso Furtado foi pensar diferente para o problema do Nordeste ao perceber que a seca era engendrada por uma crise social, afirmando que “a verdadeira crise era social, e não econômica. (...) a seca tinha se transformado em uma indústria, porque a classe dominante tinha ajuda federal, em função do número de retirantes.”¹ Desde então, a política para o desenvolvimento regional passa a ter como objetivo para resolver o problema da seca modificar a estrutura social do Nordeste, tomando-se por base os planejamentos estratégicos previstos nas ações e programas implementados a partir de um referencial nacional comum, estabelecidos pela Política Nacional de Desenvolvimento Regional. Essa nova forma de intervenção do Estado, salienta Furtado (1997, p.127-128),

(...) exige um planejamento diferenciado para o Nordeste, uma política de incentivos fiscais, uma política de apoio aos investimentos estruturais. (...) Nessa estratégia global inclui-se uma política de incentivos regionais. Quando se diz que o Nordeste precisa de uma política de ajuda é porque ele precisa de uma política para compensar certas desvantagens. O corrente no Nordeste é a perda de gente qualificada, é a perda de capital.

Em 1960, fruto dos estudos do GTDN, foi criada a SUDENE. Começa, a partir de então, uma política de promoção para o desenvolvimento regional, via industrialização, mediante a concessão de incentivos fiscais para as empresas que viessem se instalar na região.

De acordo com a Carta da I Conferência Nacional de Desenvolvimento Regional da Secretaria de Desenvolvimento Regional (SDR, 2012, p. 12-16), o auge da concentração industrial se dá no final dos anos 60 e início dos 70, iniciando-se, a partir de então, um

¹ Celso Furtado em resposta da entrevista concedida à **Revista Econômica do Nordeste – REN**, Fortaleza: Banco do Nordeste do Brasil, v. 28, n. 4, p. 375-384, em out/dez 1997.

processo de desconcentração industrial, desencadeado pelos fortes investimentos do II Plano Nacional de Desenvolvimento (PND) nas regiões menos desenvolvidas e pelos desdobramentos da expansão agrícola e mineral ao Centro-Oeste. A década de 1980 é marcada com a crise fiscal e financeira do Estado, tendo o governo federal abandonado as políticas de planejamento em geral e, em particular, as de desenvolvimento regional, apesar da Constituição Federal de 1988 ter incorporado vários dispositivos sobre o desenvolvimento regional. A redução do crescimento e o abandono das políticas regionais resultaram na interrupção do processo de desconcentração em curso.

Ainda, de acordo com a referida Carta, com a ausência de políticas federais, vivencia-se na década seguinte uma corrida de atração de investimentos com base em incentivos no ICMS, em face da autonomia fiscal conferida pela Carta Magna aos estados subnacionais, desencadeando a chamada “Guerra Fiscal”. Com o acirramento da competição, empresas de segmentos tradicionais, intensivos em mão de obra, como têxtil e calçados se deslocam para o Nordeste, e em menor escala para o Centro Oeste, buscando competitividade com menores salários e incentivos fiscais. Inaugura-se, assim, uma forma de política fiscal descentralizada e regionalizada, tendo, na segunda metade dos anos 90, ocorrido um processo gradual da retomada da importância do planejamento e das políticas de base territorial e regional.

Eros Grau (2005, p. 348) define o planejamento como sendo “a forma de ação racional caracterizada pela previsão de comportamentos econômicos e sociais futuros, pela formulação explícita de objetivos e pela definição de meios de ação coordenadamente dispostos.”

O art. 174, da CF/88, determina que o Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, exerce, na forma da lei, além das funções de fiscalização e incentivo, o de **planejamento**, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o particular.

A partir de uma visão global do problema, cabe ao poder público, elaborar estratégias e políticas alternativas com o objetivo de reduzir a pobreza e as desigualdades sociais. Neste sentido, o § 1º do art. 174, da CF/88, prevê que “a lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento,” sendo estes “meros instrumentos de política governamental e jamais a sua essência” (GRAU; Eros, 2005, p. 187).

A PNDR visa atingir um dos mega-objetivos do Governo Federal, o da redução das desigualdades regionais, devendo, para tanto:

O Executivo elaborar planos nacionais e regionais de desenvolvimento econômico e social, planos que deverão ser aprovados pelo Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República; os planos nacionais serão executados pela União e deverão compreender os planos regionais, que serão executados pelos organismos regionais. (...) Os planos são, pois, fundamentalmente, *normas-objetivo*, isto é, normas que definem fins a alcançar. (...), este é pois o significado da cláusula final do art. 174, CF/88, ao estabelecer que: “a realização dos objetivos visados pelos planos nacionais e regionais de desenvolvimento é determinante para o setor público, porém meramente indicativa para o setor privado. (EROS, Grau, 2005, p. 311).

Com base no planejamento estratégico o Estado é capaz de estabelecer políticas públicas de incentivo a atividades econômicas geradoras de emprego e renda, por exemplo. Destarte, a desoneração fiscal pode ser um eficiente instrumento de intervenção indutora do Estado, com vistas à promoção do desenvolvimento social e regional. É, portanto, no campo da intervenção por indução, que o Estado encontra a justificativa para estabelecer políticas fiscais, aqui denominadas de políticas extrafiscais, como mecanismo de intervenção para o desenvolvimento social e regional.

A Constituição Federal de 1988 determina que a atuação do governo federal deve seguir as diretrizes de um plano plurianual (PPA), instrumento que consubstancia um conjunto de objetivos das mais diversas áreas, versando sobre as formas de planejamento e de execução para o alcance dos referidos objetivos. Como salienta Grau (2005, p. 47), “os programas de governo deste e daquele Presidentes da República é que devem ser adaptados à Constituição, e não o inverso.” Assim, considerando que a moderna gestão governamental trabalha com planejamento, geral e estratégico, o PPA procura agregar essas duas formas de organização das metas e ações do governo previamente definidas, vinculando as esferas federal, estadual e municipal à consecução desses propósitos, a partir das necessidades da população.

A política regional é retomada de forma mais intensa, no entanto, a partir de 2003. A importância da questão regional foi explicitamente consignada na proposta do PPA 2004-2007 (*Brasil de Todos*), onde a redução das desigualdades regionais é colocada como um de seus mega-objetivos. (SDR, 2012, p.17). Segundo esse Plano Plurianual:

A política regional não pode mais ser um problema de algumas regiões, mas uma política nacional que promova a coesão territorial como expressão da coesão social e econômica do País. [...] As áreas mais frágeis serão tratadas numa perspectiva sub-regional diferenciada no que tange ao gasto social e às políticas de emprego e renda. A intenção é estimular uma convergência das prioridades de gasto da União, estados e municípios, num conjunto de políticas estruturantes (transferência de renda, saneamento, habitação, saúde, educação, informação e conhecimento, meio ambiente, associadas a uma política "sob medida" de emprego e renda), gerenciadas de forma articulada, visando ao desenvolvimento local. [...] A estratégia regional contempla, em especial, as potencialidades econômicas do Nordeste, do Norte e do Centro-Oeste; e dá atenção diferenciada às zonas deprimidas, cuja integração à dinâmica de crescimento nacional é um dos desafios centrais para a desconcentração da renda. (BRASIL, 2004, p. 35)

Como se vê, existe grande afinidade da política regional com a questão social e territorial. Do ponto de vista social, o que interessa à PNDR, portanto, é a pobreza e a desigualdade de renda, na sua expressão territorial, decorrente da ausência, estagnação ou má distribuição da atividade econômica, bem como da baixa capacidade de oferta de serviços públicos básicos de qualidade. (SDR, 2012, p.30).

Como forma de viabilizar a Estratégia de Desenvolvimento, o PPA 2008–2011, denominado “Desenvolvimento com Inclusão Social e Educação de Qualidade”, prioriza as seguintes temáticas: a) as políticas públicas voltadas para o crescimento e a promoção da distribuição de renda; b) a elevação da qualidade da educação; c) o aumento da produtividade e da competitividade; d) a expansão do mercado de consumo de massa; e) a utilização da diversidade dos recursos naturais de forma sustentável; f) a melhoria da infraestrutura, inclusive urbana (em particular nas regiões metropolitanas); g) a redução das desigualdades regionais; h) a segurança e o fortalecimento da democracia e da cidadania. (BRASIL, PPA 2008-2011, p. 11).

O PPA 2008-2011 incorpora a dimensão territorial no planejamento com o intuito de promover: a) a superação das desigualdades sociais e regionais; b) o fortalecimento da coesão social e unidade territorial; c) os potenciais de desenvolvimento sustentável das diferentes regiões; d) a valorização da inovação e da diversidade cultural e étnica da população; e) o uso sustentável dos recursos naturais; f) o apoio à integração sul-americana e o apoio à inserção competitiva autônoma no mundo globalizado. (BRASIL, PPA 2008-2011, p. 13).

Para impulsionar a estratégia de desenvolvimento escolhida, o Governo Lula reforça o conjunto dos programas finalísticos do PPA 2008-2011 e destaca três agendas prioritárias: a) Agenda Social; b) Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE); c) Programa de Aceleração do Crescimento (PAC). (BRASIL, PPA 2008-2011, p. 13).

O então Presidente da República do Brasil Luiz Inácio Lula da Silva, lançou em janeiro de 2007, o Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), um conjunto de investimentos públicos em infraestrutura econômica e social nos setores de transportes, energia, recursos hídricos, saneamento e habitação, além de diversas medidas de incentivo ao desenvolvimento econômico, estímulos ao crédito e ao financiamento, melhoria do ambiente de investimento, desoneração tributária e medidas fiscais de longo prazo. (BRASIL, PPA 2008-2011, p. 19).

O PPA 2008-2011 pontua, ainda, que o setor privado responde pela maior parcela do investimento no Brasil. Nesse sentido, o PAC contempla medidas de aperfeiçoamento do

sistema tributário, bem como de desoneração do investimento, sobretudo, em infraestrutura e construção civil, para incentivar o aumento do investimento privado. Além disso, cria incentivos ao desenvolvimento tecnológico e ao fortalecimento de pequenas e microempresas. (BRASIL, PPA 2008-2011, p. 30).

Por último, o Plano Plurianual 2012-2015, intitulado de “Plano mais Brasil: mais desenvolvimento, mais igualdade, mais participação”, foi elaborado a partir da ideia de desenvolvimento, que conjuga o crescimento econômico (industrialização, progresso tecnológico), a distribuição de renda, facilitando a expansão das liberdades humanas, e a melhoria da qualidade de vida da população (revelada a partir da prestação de serviços públicos básicos como saúde, ensino e moradia), e, também, pela avaliação da participação democrática, igualdade de oportunidades e exercício da cidadania por todos. O PPA 2012-2015 traça diversos panoramas e aponta caminhos que devem ser seguidos pelo governo para obter o nível desejado de desenvolvimento nas mais diversas áreas de interesse direto do país.

Especificamente no que tange ao cenário regional e seu desenvolvimento, observa-se a nítida intenção de reduzir as diferenças regionais. Denota-se que no aludido PPA buscou-se abordar temáticas como as dinâmicas regionais heterogêneas, mostrando as diferenças entre as regiões, deixando claro que tal circunstância não necessariamente evidencia um ponto negativo, pois as culturas e as vocações econômicas são realmente diferentes. Todavia, não se perdeu de vista a necessidade de que as oportunidades e os investimentos sejam distribuídos equanimemente, de modo a que a qualidade de vida da população não venha a se tornar desproporcional.

2.1.1 Planejamento Estadual e Atores Envolvidos: PPAs 2008-2011 e 2012-2015

De acordo com o Relatório Consolidado 2012-2015 da Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República. (BRASIL, SAE, 2015, p.07), o planejamento no Governo Estadual do Ceará tem início no ano de 1964, quando Virgílio Távora lançou o Plano de Metas Governamentais (PLAMEG), em que, de uma forma geral, traçava as políticas prioritárias para o desenvolvimento do Estado. Em 1979, foi lançado o plano do III Pólo Industrial do Nordeste, que objetivava transformar a economia do Estado pela sua industrialização. Nota-se, mais uma vez, que o foco principal desse instrumento de planejamento continuava sendo o desenvolvimento econômico.

Com o advento da Constituição Federal de 1988 foi estabelecido, em seu Art. 165, que seria competência do Poder Executivo a elaboração de um plano plurianual que tem a

missão fundamental de estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

Nesse diapasão, a Constituição Cearense, promulgada em 1989, incorporou como instrumento de planejamento o Plano plurianual que tem a missão fundamental de estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, estabelecendo em seu art. 4º, §2º, incisos I e II, “*verbis*”:

Art. 4º O espaço territorial cearense é constituído por conformações regionais – microrregiões e região metropolitana – por aglutinação de Municípios limítrofes, atendendo as suas peculiaridades fisiográficas, sócioeconômicas e culturais, para fins de planejamento, alocação de recursos e cumprimento da ação governamental, em todas as atividades essenciais, objetivando o desenvolvimento integrado, a erradicação da miséria e da marginalidade, com generalizada partilha dos benefícios civilizatórios pelos diferentes núcleos populacionais.

§2º O sistema de integração regional será observado em toda a operacionalização das atividades dos órgãos e das entidades estaduais, respeitando as peculiaridades dos poderes do Estado com aplicação dos disciplinamentos seguintes: I - elaboração por lei dos planos globais de desenvolvimento, contemplando os espaços regionais, firmando as diretrizes, objetivando metas na destinação de despesas de capital e outras delas decorrentes e relativas a programas de duração continuada; II - as leis de diretrizes orçamentárias compreenderão as metas e prioridades estaduais, de forma regionalizada, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientando a elaboração da lei orçamentária anual, dispoendo sobre as alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de ampliação das agências oficiais de financiamento, objetivando eliminar os desníveis e promover a integração de todo o espaço cearense;

Em 2007, Cid Gomes assume o Governo do Estado com o Plano de Governo “O Grande Salto que o Ceará Merece” e, por meio da Lei nº 13.875, de 07 de fevereiro de 2007, define seu modelo de governar: “Gestão por Resultados como administração voltada para o cidadão, centrada notadamente nas áreas finalísticas, objetivando padrões ótimos de eficiência, eficácia e efetividade.” (BRASIL, SAE, 2015 p. 17).

O Governo do Estado do Ceará adota, portanto, o Sistema de Gestão por Resultados na elaboração do Plano Plurianual 2008-2011, nos termos da Lei nº 14.053, de 07 de janeiro de 2008. A Mensagem de Lei nº 6.923, de 28 de setembro de 2007,² enviada pelo então governador Cid Ferreira Gomes à Casa legislativa do estado, o PPA estadual 2008-2011 constitui-se em um importante instrumento de gestão governamental para o próximo quadriênio, e inaugura o “novo jeito de fazer” da gestão 2007-2010. Acrescenta que:

² Mensagem de Lei disponível em: http://transparencia.ce.gov.br/Content/Documentos/29_PPA%202008-2011-%20volume%201.pdf. (último acesso: 03/08/2015).

A construção desse Plano para o quadriênio foi feita de forma amplamente participativa, reunindo as representações do Governo e Sociedade Civil, num amplo debate que evidenciou uma forma alternativa de tomada de decisões e rumos na deliberação das políticas públicas estaduais.

Portanto, de acordo com dita mensagem de Lei, as estratégias a serem implementadas ao longo do quadriênio (2008-2011), possuem aderência à realidade cearense e valorizam a estabilidade macroeconômica do Estado, no intuito de alcançar o crescimento sustentado e promover a inclusão econômica e social das populações, sem, no entanto, afetar o seu equilíbrio fiscal. Para isso, foram considerados cenários macroeconômicos e fiscais consistentes que não comprometessem a capacidade de financiamento e dos gastos públicos, estando eles rigorosamente ajustados ao programa de ajuste fiscal do Estado. (CEARÁ, SEPLAG, 2008, p. 08).

A marca principal do Plano é o “novo jeito de fazer”. O importante não é apenas fazer mais, e sim, mais e melhor, superando as desigualdades entre pessoas e regiões, tendo como lema governar para todos. Isso significa construir juntos com participação social, cooperação e parcerias, ações inovadoras, negociações e busca de consensos. Como condição para assumir esse compromisso, o Governo fundamentou-se em princípios que asseguram o alcance do seu objetivo-síntese de promover o desenvolvimento econômico com justiça e solidariedade. (CEARÁ, SEPLAG, 2008, p. 12).

Norteiam o PPA 2008-2011, os seguintes princípios:

Visão estruturante de longo prazo – constitui-se na definição de um cenário de futuro para o Ceará, construído a partir de desafios para alcançar o desenvolvimento com maior equidade social e regional; na perspectiva de duas décadas; representa um projeto com estratégias pactuadas entre governo e sociedade;

Participação popular – compreende a ampliação dos espaços de interlocução e acesso dos diversos segmentos da sociedade às instâncias de tomada de decisões, no âmbito do poder estadual. Trata-se de dialogar com colegiados regionais fóruns ou conselhos setoriais e temáticos, na perspectiva de convergências no compartilhamento de ideias e compromissos, buscando a construção de consensos;

Enfoque Regional – Descentralização das ações do governo para melhorar a oferta e gestão dos serviços públicos e estimular o desenvolvimento territorial, buscando a interiorização e a distribuição equitativa da renda e riqueza entre as pessoas e regiões;

Gestão por Resultados - Pautada no compromisso de alcançar resultados que melhorem a condição de vida da população. Esses resultados serão medidos com indicadores que, por sua vez, orientam a organização dos programas e ações bem como a alocação dos recursos;

Integração de políticas e programas - Visa otimizar os resultados mediante a articulação e sinergia entre as diversas áreas de atuação do governo, tendo como foco o público-alvo nos diversos territórios cearenses;

Cooperação e Parcerias - Compreende o compartilhamento de responsabilidades no financiamento e gestão dos investimentos, envolvendo contratualização entre as esferas de governo e organizações da sociedade. (CEARÁ, SEPLAG, 2008, p.12-13).

O processo de planejamento para elaboração do Plano Plurianual cumpriu uma fase de definição do direcionamento estratégico da política de governo, iniciando-se com o resgate dos compromissos firmados na campanha eleitoral em nível de três grandes estratégias orientadoras - Economia para uma Vida Melhor; Sociedade Justa e Solidária, Gestão Ética, Eficiente e Participativa - e de diretrizes setoriais. (CEARÁ, SEPLAG, 2008, p. 14).

Aplicando o sistema de Gestão por Resultados (GPR), o Governo promoveu a realização de oficina de trabalho com os Secretários e Secretários-adjuntos, para construir de forma integrada os resultados estratégicos desta gestão, de acordo com os três eixos de política governamental acima mencionados. (CEARÁ, SEPLAG, 2008, p. 14).

Dando continuidade ao processo de elaboração do Plano Plurianual, o Governo realizou uma ampla consulta à sociedade, cumprindo quatro etapas: a primeira para sensibilizar os atores regionais a participar do processo de elaboração do PPA; a segunda, com o objetivo de ouvir a sociedade sobre seus temas críticos - problemas e potencialidades -, bem como para obter propostas de ação regional; a terceira, para eleger as propostas prioritárias; e, a quarta, para apresentar a versão preliminar do Plano Plurianual e indicar sugestões que possibilitem delinear um Sistema de Gestão Participativa com enfoque regional. A coordenação do processo participativo de elaboração do PPA 2008-2011 foi de responsabilidade da Secretaria Estadual do Planejamento e Gestão (SEPLAG), em parceria com a Vice-governadoria e a Secretaria das Cidades. (CEARÁ, SEPLAG, 2008, p. 14-15).

Assim, a Primeira Conferência do Fórum Ceará reuniu cerca de 360 lideranças representativas de todos os segmentos da sociedade cearense, com a missão de construir a visão de futuro para o Ceará, enfocando os interesses das áreas de: agricultura, ciência e tecnologia, comércio, cultura, desenvolvimento regional e meio ambiente, educação, emprego e renda, esporte e juventude, fomento e desenvolvimento, gestão pública, indústria, infraestrutura, jurídica, movimento social, saúde, segurança, serviços e turismo. As propostas eleitas pelos participantes do Fórum foram sistematizadas em desafios e agrupadas em 4 níveis. São elas: Bases para o Desenvolvimento, Instrumentos para o desenvolvimento, sustentação econômica e sociedade. (CEARÁ, SEPLAG, 2008, p. 35).

Na perspectiva da Sociedade, foram pactuados dois desafios: i) o desafio de Garantir maior equidade social e regional, que consiste na busca constante da diminuição das desigualdades, através da implementação de políticas sustentáveis e emancipadoras, e não apenas políticas compensatórias, traduzindo-se em oferta de oportunidades iguais de ascensão social e econômica para todos os cearenses; e ii) o desafio de Construir uma cultura de paz e a qualidade de vida, consistindo em ser um lugar melhor para se viver com clima de

fraternidade com qualidade acessível a toda população do Estado, por meio de políticas e instrumentos de mediação de conflitos, desenvolvendo uma cultura de respeito à cidadania, fundada em processo educativo formal e político, capaz de garantir uma boa convivência social.(CEARÁ, SEPLAG, 2008, p. 35).

Na perspectiva da sustentação econômica, os desafios são: promover o crescimento econômico com desenvolvimento regional e gerar mais emprego e renda. Esses e outros desafios do Fórum Ceará exigem um novo ambiente político-institucional, que prima pela participação, parceria, divisão de responsabilidades, integração de ações, eficácia e ética na Gestão Pública, capazes de promover a redução de desigualdades entre as pessoas e regiões, aumentar a competitividade da economia e viabilizar o desenvolvimento sustentável do Estado. (CEARÁ, SEPLAG, 2008, p. 35-36).

Assim, com base neste novo modelo de gestão governamental, coube a Secretaria da Fazenda, elaborar instrumentos normativos com o objetivo de aumentar a receita tributária, utilizando, inclusive, da política extrafiscalista com desoneração de carga tributária para o setor privado, considerando o aumento e diversificação da base de arrecadação. Para tanto:

O Governo deverá modernizar a máquina de arrecadação visando aperfeiçoar o controle do cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte, com investimentos estratégicos na área de tecnologia, aplicação de novas técnicas e metodologias de arrecadação e fiscalização. (CEARÁ, SEPLAG, 2008, p. 43).

Nesse cenário, coube aos técnicos da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, com base em amplos debates com setores da economia cearense, estabelecer uma sistemática diferenciada e favorecida, com desoneração de carga tributária, o que resultou na edição da Lei nº 14.237, de 10 de novembro de 2008, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações praticadas pelo comércio atacadista e varejista, enquadrados nas atividades econômicas que indica, conforme teremos a oportunidade de aprofundar detalhadamente em tópico próprio deste estudo, tendo como um dos objetivos o de verificar se dita norma, de fato, correspondeu a expectativa prevista no aludido PPA 2008-2011, no que diz respeito à redução das desigualdades sociais, mediante a geração de emprego e renda.

Por fim, deve-se observar, ainda, que essa nova ferramenta administrativa influenciou a forma de se realizar o Plano Plurianual do Estado, dado que passou a explicitar, no PPA 2008-2011, que a administração pública cearense deveria ser orientada por resultados, tendo sido mantida a influência dessa metodologia de gestão relativamente à elaboração do PPA 2012-2015. (BRASIL, SAE, 2015 p. 56).

Por seu turno, o PPA 2012-2015 estadual, foi elaborado com base no documento

“Ceará: diretrizes para o Plano de Governo”, elaborado pela Coligação por um Ceará Melhor para Todos, em 2010, (BRASIL, SAE, [2015 p. 34), o que resultou na publicação da Lei 15.109 de 02 de janeiro de 2012, que prevê a alteração dos Programas para o quadriênio, introduzindo mudanças significativas para a implementação de políticas públicas. Registre-se, contudo, que

Este novo modelo foi adaptado para compatibilizar com a realidade do Ceará. No caso, os ajustes efetuados foram feitos para adequar o PPA ao que o Estado já vinha fazendo em termos de planejamento, sobretudo no que se refere às diretrizes e ferramentas vinculadas à Gestão por Resultados (GPR). (BRASIL, SAE, 2015 p.25).

Outra influência na elaboração do Plano Plurianual cearense foi a participação da sociedade, quando foram realizadas oficinas regionais com o intuito de identificar as principais demandas da população. Deve-se frisar que essa participação foi mais no sentido de se propor algumas prioridades a serem seguidas pelo Governo do que a inclusão de demandas originárias da sociedade no PPA. (BRASIL, SAE, 2015 p. 56).

Durante dois meses, cerca de dez mil pessoas, em todas as regiões do Estado, constituíram grupos de trabalho, com o intuito de validar os acertos obtidos no primeiro mandato do Governador Cid Gomes, e ajudar a identificar as lacunas e as necessidades de correção e aperfeiçoamento das políticas públicas em execução. (BRASIL, SAE, 2015 p. 34).

De acordo com o Manual para Elaboração do Plano Plurianual - PPA 2012-2015, da Secretaria do Planejamento e Gestão do Estado do Ceará (CEARÁ, SEPLAG, 2011, p. 05),

(...) O Plano Plurianual (PPA) estadual é um instrumento de planejamento que estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública Estadual para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, conforme disposto no artigo 165 da Constituição Federal de 1988. O PPA declara as escolhas pactuadas com a sociedade e contribui para viabilizar os objetivos propostos na consecução dos resultados almejados.

Em geral, as grandes decisões tomadas no Governo do Estado do Ceará surgem do Governador e/ou no âmbito do Comitê de Gestão por Resultados e Gestão Fiscal (COGERF). A composição do COGERF foi inicialmente estabelecida pelo Decreto nº 27.524, de 9 de agosto de 2004. Entretanto, conforme o Decreto nº 30.457, de 02 de março de 2011, o referido Comitê passou a ser composto pelo Secretário do Planejamento e Gestão, pelo Secretário da Fazenda, pelo Secretário de Estado Chefe da Casa Civil, pelo Procurador Geral do Estado e pelo Controlador e Ouvidor Geral do Estado. A coordenação do Comitê fica a cargo do Secretário de Estado Chefe da Casa Civil e a elaboração do PPA estadual ficou sob a responsabilidade da Coordenadoria de Planejamento, Orçamento e Gestão (CPLOG) da

Secretaria de Planejamento e Gestão (SEPLAG), com a colaboração das demais secretarias e órgãos da administração estadual. (CEARÁ, SEPLAG, 2011, p. 25). Estes são, pois, os principais atores envolvidos na elaboração do planejamento estadual.

Nesse diapasão, a Seplag, ao elaborar o PPA 2012-2015, “que reflita a vontade e interesses da população do Estado e que oriente as ações de gestores públicos e atores sociais”, alerta para o fato de que

A harmonia entre a condução das políticas econômicas e sociais de estímulo ao desenvolvimento e de ampliação das infraestruturas, num ambiente marcado por limitações de recursos, requer a participação conjunta de Governo e Sociedade, somando esforços e compartilhando responsabilidades. (CEARÁ, SEPLAG, 2011, p. 07).

Elemento central do Planejamento Estadual, o PPA 2012-2015, a partir da nova estrutura proposta, orienta-se, de acordo com o art. 2º da Lei nº 15.109, de 2012, pelos seguintes princípios:

- **Gestão por Resultados** - Pautada no compromisso de Governo de evidenciar resultados efetivos para a população que melhorem a condição de vida de todos os cearenses e alavanquem o desenvolvimento sustentável do Estado. Trata-se de executar políticas e programas, privilegiando o foco em resultados, em detrimento da ótica centrada exclusivamente no gasto, priorizando ações e contemplando o senso distributivo na alocação dos recursos públicos.
- **Participação social** como importante instrumento de interação entre o Estado e o Cidadão, com vistas à efetividade das políticas públicas.
- **Incorporação da dimensão territorial** na orientação da alocação dos investimentos, objetivando o equilíbrio territorial, superando os desafios e potencializando oportunidades regionais.
- **Foco na execução das políticas públicas**, reforçando a necessidade de realizar as Iniciativas definidas no Plano.
- Estabelecimento de parcerias com o Governo Federal e os municípios, a iniciativa privada e a Sociedade civil, visando à união de esforços para o alcance de objetivos comuns.
- **Foco na efetividade** - Entendida como desempenho quanto à transformação de uma realidade, que aponta mudanças socioeconômicas, ambientais ou institucionais necessárias e que deverão se efetivar pela execução das políticas públicas.
- **Foco na eficácia** - Relacionada com a dimensão tática do Plano, entendida como a incorporação de novos valores às políticas públicas e a entrega de bens e serviços ao público adequado, no tempo e no lugar apropriados.
- **Aperfeiçoamento das diretrizes** para uma alocação orçamentária mais eficiente na priorização dos investimentos. (CEARÁ, 2012).

É papel do Plano, além de declarar as escolhas do Governo e da sociedade, indicar os meios para a implementação das políticas públicas, bem como orientar taticamente a ação do Estado para a consecução das propostas de Governo. Nesse sentido, o Plano se estrutura nas seguintes dimensões:

- **Dimensão Estratégica:** Trata-se das orientações estratégicas de Governo para o período do Plano. Correspondem ao conjunto dos (i) Eixos de Governo e suas diretrizes, (ii) áreas temáticas, (iii) os cenários econômico e fiscal que prospectam a

execução dos recursos do PPA, (iv) os resultados e indicadores estratégicos de Governo e setoriais, (v) e os Compromissos Regionais colhidos e validados por ocasião da realização do processo participativo² nas regiões.

• **Dimensão Tática:** Define caminhos, por meio dos programas e de suas iniciativas voltadas para o alcance dos Resultados definidos na dimensão estratégica, considerando as variáveis inerentes à política pública tratada. Vincula os Programas para consecução dos Objetivos assumidos, estes materializados pelas Iniciativas expressas no Plano.

• **Dimensão Operacional:** relaciona-se com o desempenho da ação governamental no nível da eficiência e é especialmente tratada no Orçamento, por meio dos projetos, atividades e operações especiais. Busca a otimização na aplicação dos recursos disponíveis e a qualidade dos produtos entregues. (CEARÁ, SEPLAG, 2011, p. 11)

Deve-se explicitar, ainda, que as diretrizes para o Plano de Governo estruturam-se em eixos, os quais agrupam os grandes resultados de governo que, por sua vez, balizam os resultados que devem ser perseguidos pelas setoriais. É, portanto, a partir dessas linhas estratégicas que são feitos o desdobramento do Plano em programas temáticos, objetivos e iniciativas. (CEARÁ, SEPLAG, 2011, p. 34)

As Diretrizes para o Plano de Governo foram estruturadas em três eixos, a saber:

1. Sociedade Justa e Solidária; 2. Economia Para Uma Vida Melhor e, 3. Governo Participativo, Ético e Competente. (CEARÁ, SEPLAG, 2011, p. 38).

Com base no Plano de Governo e em discussões com as várias instâncias do Governo e da sociedade, são definidos os grandes resultados estratégicos, que se constituem em compromissos que o estado assume com a população e pelos quais será cobrado e responsabilizado. Por seu turno, as secretarias e órgãos do governo devem definir como irão contribuir para alcançar os resultados esperados. Eles definem, portanto, os chamados resultados estratégicos setoriais. (CEARÁ, SEPLAG, 2011, p. 39).

Em suma, a adoção da nova metodologia de elaboração dos PPAs, retro comentados, representa um importante passo para a modernização do planejamento estadual. Entretanto, essas mudanças não se esgotam apenas na elaboração do PPA, dado que ainda existem diversos desafios a serem realizados. Um deles é o que se propõe com o presente estudo, no sentido de verificar se a ação implementada pelos gestores da secretaria da fazenda, por meio da Lei nº 14.237, de 2008, está alinhada com os resultados estratégicos definidos nos planejamentos de governo, no sentido de promover o crescimento econômico com desenvolvimento regional e gerar mais emprego e renda à região.

Diante desta tendência que o plano aponta, passa-se a avaliar os indicadores do mercado de trabalho no Brasil, nos termos a seguir apresentados, com intuito de verificar o comportamento da geração de emprego no cenário nacional, regional e, mais especificamente, no Estado do Ceará, a partir dos anos 2000.

2.2 O TRABALHO COMO DIREITO FUNDAMENTAL DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL

Quando se fala em desenvolvimento econômico, a questão do emprego se mostra relevante. O principal teórico do emprego e da busca pelo pleno emprego, o economista J.M.Keynes, tinha suas maiores preocupações nos ciclos econômicos e em sua consequência mais devastadora: o desemprego. (GOUVÊA; Marcus de Freitas, 2006 p. 98).

A persistência da pobreza ante a ausência de uma política pública que seja eficazmente capaz de reduzir desigualdades sociais, é um problema antigo no mundo da globalização. “Tanto a pobreza, como as desigualdades devem ser vistas como privações das capacidades básicas pelo indivíduo, e não apenas elementos que caracterizam a baixa renda,” (SEN, Amartya; 2010, p. 120-121).

É importante avaliar a ação pública destinada a reduzir a desigualdade social como uma política de expansão das liberdades individuais, visto que a relação pobreza e capacidade individual pode estar afeta às condições de localização em que o indivíduo se encontra, por exemplo. Neste sentido, o combate às desigualdades sociais e à pobreza no federalismo brasileiro, vivenciada, principalmente, nos estados da região nordeste, se faz premente. Os estados tentam gerir esses problemas mediante a ação integrada das atividades política, econômica e social, envolvendo diversas instituições de forma interativa.

Observa Sen (2010, p.10), que “esta inter-relações inclui oportunidades econômicas, liberdades políticas, facilidades sociais, garantias de transparência e segurança protetora.” Segundo o referido autor:

As disposições sociais, envolvendo muitas instituições (o Estado, o mercado, o sistema legal, os partidos políticos, a mídia, os grupos de interesse público e os foros de discussão pública, entre outras), são investigadas segundo sua contribuição para a expansão e a garantia das liberdades substantivas dos indivíduos, vistos como agentes ativos de mudança, e não como recebedores passivos de benefícios. (Grifo nosso)

Para tanto, é preciso que haja uma ação pública mais efetiva dos agentes políticos, mediante a adoção de medidas capazes de favorecer a participação e o envolvimento de determinadas categorias econômicas na perspectiva norteadora do processo de desenvolvimento regional e promoção social objetivando o alcance de necessidades essenciais ainda não satisfeitas, como é o caso da geração de empregos e renda local.

Uma das principais características da CF/88 está no fato de ser principiológica

e, conseqüentemente, programática, no sentido de que enuncia diretrizes, programas e fins a serem realizados pelo Estado e pela Sociedade. Nesse contexto, é de suma importância o preceito contido no bojo de seu art. 1º, inciso IV, ao estabelecer que “a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...); IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.”

Silva (2004, p. 788-789) pondera que a norma supra “consagra uma economia de mercado, de natureza capitalista, pois a iniciativa privada é um princípio básico da ordem capitalista”; acrescenta que, “(...) embora capitalista, a ordem econômica dá prioridade aos valores do trabalho humano sobre todos os demais valores da economia de mercado;” e ainda, salienta o mesmo autor que, “(...) conquanto se trate de declaração de princípio, essa prioridade tem o sentido de orientar a intervenção do Estado na economia, a fim de fazer valer os valores sociais do trabalho que, ao lado da iniciativa privada, constituem o fundamento não só da ordem econômica, mas da própria República Federativa do Brasil.”

Eros Grau (2005, p. 218), acerca do pensamento de quem ache ser revolucionário o ideário da Revolução Francesa, foi muito feliz ao fazer o seguinte comentário: “(...) - então sim: *revolucionário* – entre nós. Nada mais projeta, revolucionariamente, senão que o homem deixe de ser vadio e pedinte (o que é corrente), para tanto cumprindo que no mínimo se lhe assegure direito ao trabalho e condições de dignidade.”

Para Sen (2010, p. 36-131), “entre seus múltiplos efeitos, o desemprego contribui para a 'exclusão social' de alguns grupos e acarreta a perda de autonomia, de autoconfiança e de saúde física e psicológica.” Portanto, acrescenta o autor, “se o desemprego arruína vidas, isso deve, de algum modo, ser levado em consideração na análise da desigualdade econômica.” Nesse contexto, o art. 170, VIII, CF/88, anuncia que “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...); VIII – busca do pleno emprego.”

Da leitura dos dispositivos constitucionais retro transcritos (art. 1º, IV c/c o art. 170, VIII, da CF/88), vê-se que a esfera política (Estado), tendo como fundamento os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, caminha junto com a esfera social (Sociedade), tendo por fim, assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social e observância à busca do pleno emprego.

A Constituição brasileira, tomando o pleno emprego como princípio, legitima o

Estado a tomar permanentes medidas com vistas a atingir esse objetivo. Com esse norte, União, Estados e Municípios têm editado leis em matéria econômico-tributária, dando concreção aos princípios constitucionais (GOUVÊA; Marcus de Freitas, 2006 p. 98).

De fato, titulares de capital e de trabalho são movidos por interesses distintos, daí porque, conforme assevera Eros Grau (2005, p.199), “o capitalismo moderno, renovado, pretende a conciliação e composição entre ambos. Essa pretensão é instrumentalizada através do exercício, pelo Estado de uma série de funções (...), capaz de administrar e distribuir os recursos da sociedade”.

Com efeito, a constituição de 1988 consagra formalmente o trabalho como direito social; contudo, a aplicabilidade deste comando requer do estado uma ação mais efetiva de forma a garantir tal preceito, visando a promoção da cidadania mediante a geração de emprego.

O combate às desigualdades sociais e à pobreza no federalismo brasileiro, vivenciada, principalmente, nos estados da região nordeste, se faz premente. A busca por ações mais efetivas para alavancar o desenvolvimento regional, motivou os governantes, principalmente, da região Nordeste, a estabelecer uma política de concessão de incentivos fiscais com o fim de atrair investimentos à região.

Neste diapasão, a política tributária tem sido um importante instrumento de ação governamental visando concretizar norma de direito fundamental, razão pela qual a tributação no federalismo brasileiro será objeto de capítulo próprio a ser abordado logo mais adiante. Antes, porém, mister traçarmos alguns comentários acerca das transformações do mercado de trabalho no Brasil e as influências sofridas decorrentes do processo de globalização em escala mundial.

2.2.1 Aspectos relevantes do Mercado de Trabalho

O avanço das inovações tecnológicas, provoca rápida obsolescência de mão de obra, a cada nova mudança, culminando no desemprego e no nível de remuneração, em face de ausência de qualificação profissional que o atual mercado de trabalho ora exige. Esse globalismo que, segundo Eros Graus (2005, p. 51), ameaça a sociedade civil, “está associada a novos tipos de exclusão social, gerando um subproletariado”.

A crise internacional do mercado de trabalho, fruto da revolução microeletrônica dos novos modelos de gestão da produção e do trabalho, instalou-se na vida das pessoas a

partir dos anos 70 do século passado. Exigia-se uma nova postura de organização empresarial, pautado no comportamento inovador, técnico, organizacional ou tecnológico da empresa.

Por outro lado, as ações governamentais tradicionais não conseguem acompanhar a rápida evolução mercadológica, tendo em vista a complexidade na regulação do trabalho, o qual leva muito tempo para concluir os impasses de uma negociação laboral.

Em decorrência desse quadro, emergiram graves problemas sociais, como a elevação da concentração de renda, contribuindo para acentuar ainda mais a pobreza, o aumento da informalidade nas relações econômicas e trabalhistas e o elevado desemprego involuntário, conforme aponta Eros Grau (2005, p. 53),

(...) o capitalismo falha escandalosamente em sua capacidade de gerar empregos, de oferecer segurança aos que consegue empregar e de alentar os empregados com as perspectivas de melhores salários. Aumentam significativamente as desigualdades, tanto nas sociedades desenvolvidas quanto nas regiões periféricas.”

Nos lembra Moraes (2011, p. 244), que

Nas duas últimas décadas, sob a vigência da Constituição Federal de 1988, transformações ocorreram no capitalismo, com a desconstituição do padrão regulatório Keyenesiano, a expansão dos mercados, a relativização do Estado, muito mais no plano da Constituição econômica real do que da Constituição econômica jurídica.

O Estado se torna um grande vilão e a “era Keynesiana” é superada pelo novo modelo econômico, o neoliberalismo, cuja metodologia de gestão resume-se praticamente na aplicação de três pontos básicos, conforme nos ensina Eros Grau (2005, p. 52-53):

(...) (i) desregulamentação dos mercados domésticos e eliminação das barreiras à entrada e saída de capital-dinheiro, de modo que a taxa de juros possa exprimir, sem distorções, a oferta e demanda de “poupança” nos espaços integrados da finança mundial; (ii) para os mercados de bens, submissão das empresas à concorrência global, eliminando-se os resquícios do protecionismo e de quaisquer políticas deliberadas de fomento; (iii) para os mercados de trabalho, flexibilização e remoção das cláusulas sociais. (Grifo nosso).

Com a globalização veio a pressão da concorrência e a exigência cada vez maior dos consumidores, levando ao estabelecimento de novas regras em busca da competitividade e à flexibilidade na legislação trabalhista. Inicia-se um movimento de fragmentação das multinacionais que se espalham em rede a nível mundial, deixando os países de Estados menos desenvolvidos mais fragilizados para organizar a sua economia. Por outro lado, tornaram-se mais fortes para modificar as regras de proteção aos trabalhadores, para

desregulamentar os mercados e liberar os mercados financeiros, conforme nos ensina Carleial (2010, p. 15-18), acrescentando que:

As estratégias de ajustamento estrutural que foram postas em práticas pelos diferentes países e coordenadas pelo pensamento único objetivaram a eliminação das barreiras aduaneiras, a redução do papel do Estado, a desregulamentação dos mercados financeiros e do trabalho e a redução da inflação.

Esses acontecimentos no mundo do mercado internacional também são sentidos no Brasil. Extrai-se do texto constitucional de 1988, a transformação do capitalismo, na medida em que assume novo caráter, o *social* (GRAU; Eros, 2005, p. 66).

A década seguinte, 1990, quando se acelerou a globalização, foi uma época de grandes transições sociais e econômicas que, de acordo com Zeetano Chahad (2014, p.2),

(...) emergiram graves problemas sociais como a elevação da concentração de renda, contribuindo para acentuar ainda mais a pobreza, o aumento da informalidade nas relações econômicas e trabalhistas, a insegurança de renda e de emprego e um novo vilão a ser combatido: o elevado desemprego involuntário. Nesse sentido, o melhor remédio, mas não único, para estes males seria a retomada do crescimento econômico, com distribuição de renda, o que tem sido difícil em face das inúmeras restrições macroeconômicas internas e externas. No que diz respeito ao mercado de trabalho, as restrições ao crescimento econômico têm obrigado o Estado a adotar cada vez mais políticas na área do trabalho, visando amenizar as dificuldades trazidas ao mercado de trabalho decorrentes do baixo crescimento.

As desonerações fiscais implementadas no Brasil, a partir da década de 1990, surgem como uma das medidas contracíclicas, cujo foco central seria, basicamente, a manutenção dos empregos que, de um modo geral, começa a apresentar sinais de recuperação a partir de 2009.

De acordo com o Comunicado nº 160 do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), da Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República (BRASIL, IPEA, 2013, p.07), ao longo dos anos 2000, a taxa de ocupação no Brasil apresentou uma tendência de alta, apresentando uma leve reversão entre 2009 e 2011 e se manteve relativamente constante entre 2011 e 2012. Estes movimentos na taxa de ocupação ao longo dos anos 2000 refletiram essencialmente os movimentos da taxa de participação, pois a taxa de desemprego manteve uma tendência de queda ao longo de quase toda a década, conforme nos mostra os estudos sobre os indicadores do mercado de trabalho no Brasil, analisado logo a seguir.

2.2.2 Os Indicadores do Mercado de Trabalho no Brasil, por Regiões e no Ceará

De acordo com o Comunicado nº 160 do IPEA, verifica-se que após uma alta significativa em 2009, a taxa de desemprego no Brasil voltou a apresentar uma trajetória de queda contínua nos anos seguintes, chegando a 6,7% em 2012. Este é o valor mais baixo para a taxa de desemprego agregada nos últimos 20 anos. No período como um todo, o desemprego apresenta um comportamento de “U invertido”, tendo seu pico ao final da década de 1990 e início dos anos 2000 (8,4%). (BRASIL, IPEA, 2013, p.7). Durante este período a política econômica é marcada pelo modelo neoliberal, cuja receita passada foram as privatizações em larga escala e uma nova regulação do mercado de trabalho, assentada na desregulamentação de direitos e flexibilização das relações de trabalho.

A partir dos anos 2000 verifica-se uma queda nos índices de desemprego no Brasil. “Entre 2003 e 2012, mais de 20 milhões de empregos formais foram criados e a taxa de desemprego caiu pela metade (de 12,3% para 5,5%)”. (Fonseca e Fagnani, 2013, p. 16).

Para Oliveira (2013, p. 226), tal fato só foi possível graças a aceleração do crescimento econômico no Brasil (sobretudo no quinquênio 2004-2008), e as políticas de estímulos à demanda e aos investimentos, a exemplo, “da valorização do salário-mínimo, da ampliação do crédito, da expansão dos programas de garantia de renda da seguridade social e do PAC – Programa de Aceleração do Crescimento” e, em termos políticos, acrescenta o referido autor, (...) “ocorreu um enfraquecimento gradual do neoliberalismo como ideologia e receituário de políticas públicas, alimentado basicamente por um descontentamento com os resultados econômicos e sociais da década anterior.”

De acordo com a Nota Técnica nº 19 do IPEA (2014, p.03), o ano de 2013 apresenta uma elevação da taxa de desemprego. Embora não tenha a mesma magnitude que a do ano de 1990, esta recente elevação é importante por indicar uma interrupção do processo de queda do desemprego no Brasil.

Em termos regionais, não obstante a tendência generalizada de queda ser observada para todas as cinco regiões do País, observa-se que “a queda do desemprego teve uma magnitude inferior para as regiões Norte e Nordeste”. (IPEA, 2014, p. 04).

Ao analisar a informalidade levando em conta as regiões geográficas, é possível perceber grandes disparidades regionais. As regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste apresentaram uma forte redução do grau de informalidade apesar de já possuírem menores taxas de informalidade do que as demais. Já as regiões Nordeste e Norte continuam com elevado grau de informalidade ainda que este tenha se reduzido. (IPEA, 2014, p. 12).

De acordo com as informações da Pesquisa de Emprego e Desemprego (PED) do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE, 2013, p. 01-02), revelam que em 2013 houve relativa estabilidade da ocupação e da força de trabalho e ligeira redução da taxa de desemprego total, ao passar de 10,4% em 2012, para 10,3% no ano seguinte, nas seis regiões pesquisadas, a saber: Belo Horizonte, Fortaleza, Porto Alegre, Recife, Salvador e São Paulo. No comparativo 2012-2013, das regiões pesquisadas, verificase que Fortaleza foi a cidade que teve maior redução na taxa de desemprego, seguida de Porto Alegre e São Paulo, conforme nos mostra a tabela 1, a seguir:

Tabela 1 - Taxas de desemprego total - Regiões Metropolitanas (1) – 2012-2013

REGIÕES	EM PORCENTAGEM	
	2012	2013
Total	10,4	10,3
Belo Horizonte	5,1	6,9
Fortaleza	8,9	8
Porto Alegre	7	6,4
Recife	12	13
Salvador	17,7	18,3
São Paulo	10,9	10,4
Total	10,4	10,3

Fonte: DIEESE, 2013, p.2. Disponível em: <http://www.dieese.org.br/analiseped/2013/2013pedmet.pdf>

A presente PED informa, ainda, que em relação ao **nível de ocupação**, no período entre novembro de 2012 e novembro de 2013, no conjunto das regiões pesquisadas, aumentou 0,7%. A criação de 125 mil ocupações, número superior ao de pessoas que passaram a fazer parte da força de trabalho das regiões (34 mil), resultou na redução do contingente de desempregados (-91 mil pessoas). A pesquisa nos revela, que Fortaleza foi a cidade que teve o maior nível de ocupação (0,5%) no período, em comparação com as demais regiões, as quais mantiveram-se relativamente estáveis em 0,3% em Belo Horizonte, Porto Alegre e São Paulo; 0,1% em Salvador e, em Recife com redução de 0,4%. (DIEESE, 2013, p. 02).

Por fim, a PED conclui que relativamente à **posição na ocupação**, o número de assalariados aumentou 0,7%. No setor privado, elevou-se o número de empregados com carteira de trabalho assinada (0,8%) e diminuiu o daqueles sem carteira (-1,4%). Reduziram-se os contingentes de empregados domésticos (-2,0%) e de autônomos (-0,8%) e manteve-se em relativa estabilidade o daqueles classificados nas demais posições (0,1%).

O balanço anual em 2014, de acordo com o DIEESE (2014, p.02), registra uma diminuição do contingente de desempregados na maioria das regiões pesquisadas, exceto em

São Paulo onde houve acréscimo de pessoas em situação de desemprego. A taxa de desemprego total teve redução em quatro das cinco regiões analisadas: Fortaleza, Porto Alegre Recife e Salvador e apresentou aumento apenas na região metropolitana de São Paulo.

Entre 2013 e 2014, o nível de ocupação cresceu em Fortaleza (3,1%), Salvador (1,6%), Recife (0,9%) e, ligeiramente em São Paulo (0,4%), mas teve redução em Porto Alegre (-2,1%), segundo dados do DIEESE (2014, p.03).

Segundo a posição na ocupação, o assalariamento total cresceu em quase todas as regiões pesquisadas, com destaque para Fortaleza (4,3%), Salvador (2,8%), Recife (1,4%) e São Paulo (1,2%). O assalariamento no setor privado ampliou-se na maioria das regiões refletindo a expansão das contratações com carteira de trabalho assinada, especialmente em Fortaleza (5,7%) e Salvador (3,8%). O emprego sem carteira de trabalho assinada reduziu-se em todas as regiões pesquisadas, conforme pesquisa DIEESE (2014, p.06).

A nível setorial, depreende-se dos dados coletados junto ao Ministério do Trabalho e Emprego que o comportamento do emprego no Estado do Ceará, nos últimos cinco anos (2010-2014), cresceu em todos os setores pesquisados, apresentando saldos positivos na geração de novas vagas de trabalho, tendo o comércio registrado o segundo setor da economia cearense que mais empregou no período considerado, conforme nos mostra a tabela 2, abaixo.

**Tabela 2 - Empregos Gerados por Setor de Atividade Econômica no Ceará
(Período 2010-2014)**

SETORES	EMPREGOS GERADOS: 2010- 2014
IND. EXTRATIVISTA MINERAL	842
IND. DE TRANSFORMAÇÃO	19.892
SER. IND.UTIL.PUBL.	1.207
CONSTRUÇÃO CIVIL	26.745
COMÉRCIO	67.428
SERVIÇOS	115.933
TOTAL	232.047

Fonte: Sítio do MTE. Disponível em: <http://bi.mte.gov.br/cagedestabelecimento/pages/consulta.xhtml>

Conforme fartamente demonstrado pelas pesquisas acima levantadas, pode-se dizer que a partir de 2000 o Brasil vive em uma situação crescente de pleno emprego, com a região de Fortaleza liderando nos índices de redução de desemprego e de ocupação. Entretanto, apesar da boa notícia, os estudos nos revelam que há ainda muito o que melhorar, principalmente quando o assunto em pauta trata-se da remuneração dos postos de trabalho.

De acordo com o estudo “Situação Social nos Estados – Ceará”, divulgado pelo

Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, a taxa de desemprego no Ceará caiu de 7,1% para 6,8% entre 2001 e 2009. Contudo, apesar do bom desempenho na taxa de ocupação, a remuneração dos postos de trabalho é classificada como "precária" pelo Ipea.

A remuneração média no Ceará em 2009 é de R\$ 684,2; no Nordeste é de R\$ 743,6 e no Brasil, R\$ 1.116,3. O número de cearenses em situação de pobreza extrema aumentou de 9,3% para 10,9% entre 2008 e 2009³. Em números absolutos, de acordo com dados de 2009, o Ipea divulga que “há 930 mil cearenses vivendo em condições de pobreza extrema, 130 a mais do que em 2008.”³ (IPEA, 2012, p. 14-18).

Pesquisa recente do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE),⁴ divulgou em 19 de setembro de 2014, que o índice de Gini, que mede a desigualdade na distribuição de renda,⁵ recuou de 0,504 para 0,501, o que demonstra que a desigualdade social no Brasil diminuiu, ainda que de forma bastante sutil, entre 2012 e 2013. A mesma pesquisa mostra, contudo, que o Distrito Federal apresenta o maior rendimento médio, com R\$ 3.114, ante R\$ 2.083 em São Paulo, o segundo colocado. As menores médias estão em três estados nordestinos: Ceará (R\$ 1.019), Piauí (R\$ 1.037) e em Alagoas (R\$ 1.052).

Os dados acima coletados servem para atestar que, durante o período pesquisado, o Brasil apresentou uma situação de pleno emprego, porém os índices nos mostram que ainda há muita desigualdade em termos regionais. Sem industrialização não há investimento e, conseqüentemente, não se gera emprego. A política tributária concessiva de incentivos fiscais aplicada pelos gestores públicos, principalmente da região Nordeste, visam exatamente atrair novos investimentos à região, objetivando o desenvolvimento regional mediante a ocupação destes postos de trabalho em seus respectivos territórios.

Verificou-se, ainda, que Fortaleza, além de ter sido a região que teve a maior redução na taxa de desemprego no comparativo 2012-2013, apresentou, também, a maior taxa no nível de ocupação dentre todas as regiões pesquisadas. Neste período, contudo, vigora no território cearense a legislação que concede redução de carga tributária sobre o ICMS para contribuintes do segmento atacadista do gênero alimentício, com o propósito de gerar empregos à região, razão pela qual pretende-se com este estudo verificar qual o impacto e os reflexos que referida norma ocasionou no quadro de empregos no Estado do Ceará.

³ O Ipea considera como extremamente pobre o indivíduo que tem renda *per capita* mensal inferior a R\$ 67,07.

⁴ Disponível em: <http://www.ibge.gov.br>. Último acesso em: 14 de junho de 2015.

⁵ O índice de Gini é utilizado para calcular a desigualdade de distribuição de renda. Ele consiste em um número entre 0 e 1, onde 0 corresponde à completa igualdade de renda ou rendimento (onde todos têm a mesma renda) e 1 corresponde à completa desigualdade (onde uma pessoa tem toda a renda ou rendimento, e as demais nada têm). O índice de Gini é o coeficiente expresso em pontos percentuais (é igual ao coeficiente multiplicado por 100). Quanto mais próximo de zero, menor a desigualdade (origem: Wikipédia, a enciclopédia livre. Disponível em: http://pt.wikipedia.org/wiki/Coeficiente_de_Gini. Último acesso em: 19/05/2015).

2.3 A INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DESENVOLVIMENTO POR MEIO DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA

Com a crise econômica manifestada nas décadas de setenta e oitenta do século XX, fruto do processo de globalização e da política neoliberal implantada à época, “ocorre a consequente diminuição de arrecadação tributária e a emergência dos novos riscos sociais, tais como o desemprego de longa duração e a necessidade de desenvolver políticas públicas aptas a minimizar as desigualdades econômicas e sociais” (BUFFON; Marciano, 2009, p. 32-42).

A política fiscal, como instrumento de política pública, assim como qualquer outra, deve buscar seu significado nos fins sociais delimitados na Lei Maior. A tributação tem sido utilizada como uma ferramenta importante de mudança social, conforme se tem visto nos planejamentos estratégicos de governo tanto da União, como dos Estados e Municípios. Ademais, “no desempenho do seu *novo papel*, o Estado, ao atuar como agente de implementação de políticas públicas, enriquece suas funções de integração, de modernização e de legitimação capitalista” (Grau; Eros, 2005, p. 45).

Assevera Carvalho que,

[...] o federalismo fiscal tem como objetivo oferecer meios e alternativas para que o Estado possa cumprir satisfatoriamente suas finalidades. Uma proveitosa repartição de competências entre as esferas governamentais é capaz de proporcionar o desenvolvimento de determinado Estado e, por consequência, da população que nele vive. A desarmonia nesse compartilhamento provocará, no mínimo, desigualdades regionais e retardo no nível de crescimento.

Como bem nos lembra Eros Grau (2005, p. 47), “Esse modelo, desenhado desde o disposto nos seus arts. 1º e 3º, até o quanto enunciado no seu art. 170, não pode ser ignorado pelo Poder Executivo, cuja vinculação pelas definições constitucionais de caráter conformador e impositivo é óbvia.”

De acordo com Eros Grau (2005, p. 148-149), a intervenção do Estado pode ocorrer sob três formas: (i) por absorção ou participação; (ii) por direção; (iii) por indução. No primeiro caso, o Estado atua **no** domínio econômico em sentido estrito, seja em regime de monopólio (por absorção), seja por competição (intervenção por participação). Nas outras duas modalidades o Estado atua **sobre** o domínio econômico, ou seja o Estado desenvolve o papel de regulador do mercado. Na intervenção por direção, o Estado prevê condutas obrigatórias ou proibidas, com base em normas cogentes de comportamento aos agentes econômicos. E, por fim, na intervenção por indução o Estado estabelece comandos normativos de observância facultativa pelos administrados, ou seja, a norma não vincula o

sujeito de forma obrigatória, mas uma vez aderindo ao comando legal, o sujeito passivo vincula-se às suas regras.

Com base na classificação proposta por Eros Grau, acima comentada, pode-se concluir que o Estado intervém por indução ao estabelecer políticas com base em incentivos fiscais concedidos com base em normas dispositivas, destinadas a determinadas categorias econômicas (seus destinatários) como forma de atrair investimentos privados à região, de modo a gerar emprego e renda local, sobretudo para as camadas mais pobres da população. Neste particular, a norma se manifesta como um convite, disciplinada em Lei, para conceder, a quem dela participar, determinados tratamentos benéficos, como os incentivos/benefícios fiscais, seja por meio de redução de carga tributária, seja por financiamentos concedidos. Se o destinatário da norma se mostrar interessado e a ela aderir, ficará vinculado às suas prescrições normativas, como contrapartida do estímulo concedido pelo Estado.

Conforme afirma Assunção (2010, p. 12-13)

A função desenvolvimentista das normas tributárias indutoras, atrelada a objetivos econômicos e sociais de médio ou longo prazos, pode operar concomitantemente à função equalizadora, que busca corrigir distorções circunstanciais, setoriais ou regionais, visando ao equilíbrio (função equalizadora).

Para Gouvêa (2006, p. 81), “O tributo não é instrumento a ser utilizado de forma aleatória, senão na busca de valores constitucionais”. Neste sentido, pode-se dizer que dentre os diversos objetivos constitucionais que justificam o uso da extrafiscalidade como instrumento de política tributária, estão o desenvolvimento social e regional, senão vejamos.

A CF/88, define um modelo econômico de bem-estar, disciplinando como fundamentos da República Federativa do Brasil, a cidadania, a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (CF/88, art. 1º, incisos II, III, IV). Para Gouvêa (2006, p. 82), a cidadania e a dignidade da pessoa humana são valores que podem ser obtidos com o desenvolvimento, já os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa são delineamentos do processo desenvolvimentista.

Já o art.3º, da CF/88, estabelece como objetivos fundamentais da República: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

A valorização do trabalho humano e da livre iniciativa é reiterada mais adiante no texto constitucional, em capítulo específico “Da Ordem Econômica e Financeira”, dispondo

nos termos do seu art.170, que “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios (...),” dentre os quais destacamos: redução das desigualdades regionais e sociais e a busca do pleno emprego.

Diante de tais considerações, cristalino o reconhecimento de que a política tributária aplicada com base na extrafiscalidade do tributo constitui em um importante instrumento de intervenção do Estado no processo de desenvolvimento, cuja finalidade visa a concretização de valores consagrados constitucionalmente.

2.3.1 A Epistemologia dos Tributos e sua Função Social

O estudo epistemológico sobre tributos é fruto de uma resenha extraída do livro *História dos Tributos no Brasil*, de autoria de Amed, F. J. e Campos Negreiros, P. J. L.; auditores fiscais do Fisco de São Paulo. Neste estudo, procurou-se evidenciar a importância dos tributos na história da humanidade. Após realizar um breve resumo do livro em apreço, as disposições que se seguem neste tópico traçam aspectos relevantes acerca da função social dos tributos e a sua aplicabilidade como dever fundamental do cidadão, nos termos que a seguir passa a expor.

A origem dos tributos é muito antiga e desde a pré-história, quando os homens ainda viviam em tribos, já se ouvia falar nesta palavra. Aliás, o termo *tributo* vem do latim *tribuere*, que significa *dividir entre tribos*, ou ainda, *tributare*, que significa dar, conceder, fazer elogios, presentear. As primeiras manifestações tributárias foram voluntárias e feitas em forma de presentes aos líderes tribais por seus serviços prestados à comunidade. Nessa época os homens homenageavam seus Deuses e líderes com presentes, os quais denominavam de tributos.

Com o passar do tempo os homens começaram a perceber que além de caçar, domesticar animais e plantar, havia uma necessidade de fixar moradia em local determinado, construindo suas próprias residências, pois até então eram considerados nômades. A terra passou, então, a ser um bem de muito valor para o homem e objeto de cobiça e disputa, motivando o surgimento de guerras por mais terras.

No período da antiguidade (5000 a.C. até 476 d.C.), que vai da invenção da escrita ao fim do império romano, a conquista de terras favoreceu o surgimento das grandes civilizações egípcia, grega e romana. Foram séculos de conflitos e guerras entre os povos em busca de mais territórios e poder. Nessa fase da história, os reis passaram a exigir tributo para

sustentar seus exércitos; foi então que o tributo deixou de ser presente e passou a ser obrigação.

A compulsoriedade dos tributos veio com a cobrança forçada pelos vencedores de guerra a seus vencidos, obrigando-os a entregar a totalidade de seus bens ou boa parte deles, pois os povos vencedores tinham direito a tudo e os derrotados eram escravizados. Em meio a tantas guerras a Grécia se destacou como uma civilização superior, resistindo fortemente à dominação por outros povos, graças à força de sua cultura.

Os romanos, porém, conquistaram os Gregos, mas não foram capazes de impor aos Gregos sua cultura. Assim, descobriram que poderiam dominar outros povos sem impor a eles suas crenças e costumes. Dessa forma, os romanos conseguiram sustentar e alargar seu império respeitando a liberdade e cultura dos conquistados, mas utilizando a cobrança de tributos como meio de fortalecer seus exércitos e conquistar mais terras.

De fato, dentre os povos e impérios poderosos que dominaram espaços enormes durante séculos, a grande evidência do Mundo Antigo foi Roma. Nesta civilização, a questão tributária teve um peso importante, mesmo porque o tamanho desse império condicionava o estabelecimento de uma política fiscal bem mais organizada. Aliás, como dito alhures, a palavra *tributo* vem do latim *tributum*, que significa dar, conceder, fazer elogios, presentear.

Roma notabilizou-se pela cobrança de impostos dos seus cidadãos, mas, principalmente, arrecadava-os dos povos submetidos ao seu poder. A sua prática expansionista organizava-se a partir do saque de outras regiões, com a escravização dos vencidos e a cobrança de tributos. O *tributum* era considerado um empréstimo e o cidadão seria reembolsado assim que a presa de guerra ou as contribuições do vencido permitissem. Após a conquista da Macedônia (168 a.C.), o *tributum* foi definitivamente extinto para os cidadãos romanos, provavelmente porque os tributos que a Macedônia devia pagar à Roma permitiam liberar os romanos desse dever.

Muito ligado ao termo tributo, que hoje tem o seu significado ampliado a todas as obrigações fiscais que uma população paga ao Estado, a palavra *fisco* também se refere à questão tributária e tem a sua origem ligada ao Império Romano. Assim,

O termo fisco vem de fiscus, que era o cesto de junco ou de vime em que o coletor de impostos romano ia colocando o dinheiro público que recolhia. Já no tempo de Cícero, famoso líder político da Roma Antiga, que viveu entre 106 a.C. e 43 a.C., o Fisco designava, por metonímia, o conteúdo, o próprio Tesouro Público. (FRANCO; Sílvia Cintra, 1998, p. 18)

O fim das civilizações antigas, centradas na desorganização do Império Romano,

trouxe para o mundo ocidental a experiência do Feudalismo. Este sistema apresentou a marca especial da completa descentralização político-administrativa. Ou seja, a base de organização desse sistema era o feudo, em que uns tinham grande autonomia perante os outros, isto é, não havia o Estado centralizado. Dessa maneira, as práticas tributárias foram severamente transformadas, mas nem por isso deixaram de manter seus aspectos violentos e opressivos.

O tributo das sociedades antigas que mais raízes deixou foi o dízimo, que tem as suas origens quase perdidas, pois

Entre os hebreus, segundo a Lei Mosaica, deviam ser tributados os dízimos e primícias para o culto divino. Entre muitos povos antigos, prevalecera o costume de ofertar a décima parte dos bens da terra para o culto da divindade, ou seja, ao príncipe e ao sacerdote que o representava ou ministrava. (OLIVEIRA; Oscar de, 1964, p. 19).

Dessa maneira, os dízimos estiveram presentes em quase todas as sociedades do Mundo Antigo. Daí que, no Egito, pagavam-se ao príncipe os dízimos dos produtos da terra, no tempo dos Ptolomeus, e provavelmente também na época dos antigos Faraós.

A queda do Império Romano marca o início da Idade Média, período da história que vai do ano 476 (fim do Império Romano) a 1453 (com a tomada de Constantinopla pelos Turcos). O grande império foi dividido em vários pedaços de terra chamados de feudos. Perdeu-se completamente a noção de Estado na Europa medieval. Cada feudo possuía um senhor. Eram os chamados senhores feudais, os nobres.

Nessa época, a maioria das pessoas viviam nos campos. Os camponeses, então chamados de servos, eram obrigados a pagar tributos aos senhores feudais. Como não havia Estado, a circulação de moedas era escassa. Desse modo, os servos geralmente pagavam os tributos devidos ao senhor entregando-lhes a melhor parte de suas colheitas.

As principais obrigações devidas ao senhor feudal eram a *Corvéia* – trabalho forçado de servos nas terras senhoriais; em geral, três dias por semana – e as *Redevances* – retribuições pagas em produtos ou dinheiro, como a talha (parte da produção), banalidades (presentes obrigatórios), taxa de casamento (se o servo casava-se com mulher de fora do Domínio), mão-morta (tributo pela transmissão de herança). Também o dízimo era pago para a Igreja Católica.

A religião católica era muito forte e os senhores feudais, convencidos pela igreja, começaram a participar das cruzadas, as chamadas “guerras santas”, que tinham por objetivo reconquistar a palestina, lugar sagrado para os cristãos, porque lá nasceu Jesus Cristo. Para recuperar os territórios da “terra santa”, gastavam cada vez mais e cobravam cada vez mais

tributos. O povo já estava cansado, pois nada era feito em favor dele.

Na Inglaterra um rei denominado Ricardo Coração De Leão, deixou seu povo sendo governado por um parente seu, conhecido por João Sem Terra, para que pudesse, assim, comandar seus exércitos nas cruzadas.

Enquanto Ricardo viajava em guerra, João Sem Terra aproveitou para formar seu próprio exército e com isso cobrava duas vezes mais tributos. Uma parte do dinheiro ia para sustentar as cruzadas e outra para sustentar o novo exército de João Sem Terra, que pretendia não devolver o trono a Ricardo. E para o povo? - nada!

A população começou a se revoltar contra tanto abuso, surgindo, desta feita, a conhecida lenda de “*Hobim Hood*”, um herói que roubava dos ricos para dar aos pobres, distribuindo o dinheiro que a nobreza acumulava em seus cofres.

Quando Ricardo Coração de Leão voltou das cruzadas, lutou contra João Sem Terra para recuperar seu trono. O povo já tão cansado de ser explorado exigiu que o novo rei assinasse um documento que o protegesse contra tanto abuso: a MAGNA CARTA. Esse documento tem uma grande importância histórica, por ser a primeira limitação legal ao poder dos reis de cobrar tributos.

O fim das cruzadas marcou também o enfraquecimento crescente do poder dos senhores feudais. Exércitos inteiros foram destruídos e muitos dos senhores de terra morreram nas denominadas “guerras santas”. Os camponeses, então, foram se libertando aos poucos do poder feudal. Cansados da vida de exploração e penúria, grande número de camponeses migrou para as cidades.

No final da idade média, as cidades estavam florescendo em toda a Europa. O contato com a cultura oriental trouxe para os europeus novos hábitos de consumo. Os produtos orientais – as especiarias – eram muito valiosos. Surgiu uma nova classe social: a dos comerciantes, industriais e banqueiros – chamada de burguesia – palavra derivada de burgo, que significa cidade. O comércio cresceu e se diversificou. Esse movimento atraiu cada vez mais pessoas para as cidades. Mas não era fácil adquirir especiarias, porque a rota do oriente era dominada pelos árabes, inimigos mortais dos europeus desde a época das cruzadas.

As cidades Italianas foram as que mais se beneficiaram do comércio das especiarias, principalmente Gênova e Veneza por causa de sua localização geográfica privilegiada.

O período da Idade Moderna vai do ano 1453, com a tomada de Constantinopla pelos turcos Otomanos a 1789, com a Revolução Francesa. Constitui o período de transição do feudalismo para o capitalismo. Nesse período os feudos foram transformados em reinados.

Os pequenos reinados foram crescendo e se unindo dando origem aos Estados Nacionais.

O monopólio árabe-italiano sobre o comércio com o oriente, fazia com que o preço das especiarias permanecesse muito elevado. Para o restante da Europa, era necessário conseguir uma nova rota comercial com o oriente, que possibilitasse baratear o custo daqueles produtos tão cobiçados. Para isso, não havia outro caminho senão navegar pelo tenebroso e desconhecido oceano atlântico. Navegação tão perigosa, exigia a construção de verdadeiras esquadras de caravelas, o que era muito caro. Só o rei, já então fortalecido pela criação dos Estados Nacionais que lhe possibilitava cobrar tributos de seus súditos, podia reunir tamanha fortuna em moedas de ouro e prata que permitisse financiar as grandes viagens. Assim, nessa época se generalizou a cobrança de tributos em moeda e não mais em mercadorias como ocorrera ao longo de toda a idade média.

Devido à sua posição geográfica privilegiada e ao notável desenvolvimento da navegação, Portugal e Espanha foram os primeiros reinos a lançar grandes expedições marítimas. Descobriram as rotas para a África e Ásia e chegaram às Américas, então densamente habitadas por povos de culturas completamente diferentes da europeia. Este fato histórico é tão importante para o destino da humanidade que hoje é conhecido como o “encontro de dois mundos”.

A descoberta de metais preciosos nas Américas mudou totalmente a face da Europa, financiou a revolução industrial e proporcionou a ascensão da burguesia como classe social rica e influente. Enquanto isso, as colônias, como o Brasil, eram exploradas e tinham suas riquezas extraídas e mandadas para a Europa sem gerar qualquer benefício para os habitantes das próprias colônias.

Mas a insatisfação não tomava conta apenas dos habitantes das colônias. Na França, por exemplo, os burgueses, camponeses e artesãos se revoltaram contra o rei, por acharem injusto que só os comerciantes, industriais e trabalhadores tivessem a obrigação de pagar pesados impostos, enquanto a nobreza e o clero nada pagavam e viviam como “marajás”.

Em 1789 eclode a Revolução Francesa, marco inicial da Idade Contemporânea. Na França de Luís XIV, o povo, onerado pelas constantes majorações tributárias, acabou por reagir violentamente. A corte francesa consumia elevadas somas para manter seu estilo de vida real. Quem pagava a conta era a burguesia emergente, através de pesados impostos, taxas e até pedágios cobrados para atravessar as terras dos nobres com suas mercadorias. Revoltados com esta situação depuseram a aristocracia, decapitaram seus líderes e instalaram a República Francesa.

A Revolução teve como objetivo instaurar a república. Seu lema é Liberdade, Igualdade e Fraternidade. Neste mesmo ano foi aprovada a **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão**, que é um marco na história do ser humano, porque foi o primeiro documento que definiu claramente os direitos fundamentais e inalienáveis da pessoa humana. Em 1791 foi aprovada a **Declaração dos Direitos da Mulher e da Cidadã**.

A Revolução Francesa derrubou o antigo regime na França, repercutindo em toda a Europa e em vários países, inclusive na América. Por sua vez, a Revolução Americana, em 1776, foi a primeira grande rebelião do mundo colonial contra uma metrópole, a Grã-Bretanha, provocado pelo crescimento do comércio da colônia, que fez a Inglaterra mudar de política e os Estados Unidos se tornarem um País independente da Inglaterra. Uma das principais causas da guerra de independência americana foram os pesados impostos que a coroa britânica cobrava de suas colônias na América, dentre os quais podemos citar: a Lei do Açúcar, *Sugar Act*, taxava o açúcar que não fosse comprado das Antilhas Inglesas; a Lei do Selo, *Stamp Act*, que obrigava a utilização de selo em qualquer documento, inclusive em jornais ou contratos; *Atos Townshend*, que taxavam a importação de diversos produtos de consumo. Criavam os Tribunais Alfandegários; Lei do Chá, *Tea Act*, garantia o monopólio do comércio de chá para a Cia. das Índias Orientais; dentre outros tributos. A crise piorou em 1773, com a Lei do Chá, onde vários políticos Ingleses tinham interesses. No porto de Boston, comerciantes disfarçados de índios destruíram trezentas caixas de chá tiradas dos barcos, no episódio conhecido como “*The Boston Tea Party*” (A Festa do Chá de Boston). Vários eventos e combates armados se sucederam até a proclamação da independência das treze colônias da América do Norte.

Esses movimentos de “libertação” inspiraram várias revoltas importantes ocorridas no Brasil nos fins do século XVIII e início do século XIX. Tais movimentos tinham por objetivo declarar nossa independência de Portugal e criar a República. Dentre essas revoltas, a que teve maior repercussão foi a denominada “**Conjuração Mineira**”, mais conhecida como “Inconfidência Mineira”. Uma das principais causas da conjuração mineira foi exatamente a cobrança do chamado “quinto do ouro”, ou seja, a quinta parte de todo o ouro extraído nos garimpos, deveria ser paga à coroa portuguesa como tributo. Durante o ciclo do ouro no Brasil-colônia, a coroa portuguesa exigia o pagamento de elevados percentuais calculados sobre a produção dessa riqueza, sobrando muito pouco para ser investido na melhoria da vida colonial. Sem mecanismos legais para discutir esses impostos, o Alferes Joaquim José da Silva Xavier - o Tiradentes - buscou o caminho da revolta e acabou enforcado em praça pública em 1792. Este episódio, que ficou conhecido como a

Inconfidência (ou Conjuração) Mineira (1788-1792), foi caracterizado pela tentativa de evitar a “Derrama” por parte da Coroa Portuguesa.⁶

A “**Revolução Farroupilha**”, foi outro movimento de grande repercussão no Brasil. Ocorrida no Rio Grande do Sul, entre 1835 e 1845, o que determinou, inclusive, a criação da “República do Piratini” no Estado, com a supressão da esfera imperial. O limitado grau de autonomia política e econômica do Estado e a manutenção de tributos diferenciados sobre o Rio Grande do Sul contribuíram para que parte da elite local se levantasse contra a opressão imperial. Assim, a Revolução Farroupilha foi um importante capítulo do movimento de constituição do Estado Nacional brasileiro, no qual a questão tributária foi um fator desencadeador do conflito, ao lado de questões de política interna e externa.

Como se vê, os tributos sempre estiveram presentes na vida em sociedade e, no Brasil, desde o seu descobrimento a política tributária marcou muito fortemente nossa história como colônia, império e atual república. Conforme nos ensina Machado (2003. p. 149), “o poder de tributar é próprio do Estado. É parcela da soberania estatal.”

Diante das considerações supra evidenciadas, resta indubitável que o indivíduo não se basta a si mesmo e, considerando que “o homem só existe dentro de uma sociedade e esta necessita de recursos econômicos para se organizar, é inescapável que aquele disponha de uma parte de seus recursos para a manutenção desta.” (BUFFON; Marciano, 2009, p. 90-91), daí porque se explica a importância fundamental de pagar tributos: financiar a organização de uma sociedade; apesar de que, como ponderado por Buffon (2009, p. 91), “inegavelmente, a exigência de tributos corresponde a uma norma de rejeição social, ou seja, esse verdadeiro dever de cidadania não é entendido por uma parcela significativa da população como um dever moralmente legítimo.”

O certo é que, o tributo tem um grande significado social, o que torna mais significativo o dever fundamental de pagar tributos, visto que estes são importantes para a concretização do denominado Estado Social. Os tributos, pois, são responsáveis pelo financiamento dos programas sociais, econômicos, culturais, regionais, dentre outros, bem como, as denominadas ações do governo nas áreas da saúde, previdência, trabalho, educação,

⁶ Bordin (2002, p. 13), esclarece que “Derrama”, do árabe “garama”, significa a “contribuição dos habitantes de povoações para suprir a insuficiência de benesses ou a falta de dotação do tesouro”. representou a sistemática tributária adotada pelo fisco português, desde a época do Marquês de Pombal, na Colônia brasileira. Funcionava da seguinte forma: a Colônia deveria remeter à Metrópole portuguesa 100 arrobas de ouro como tributo a cada ano. Sempre que a arrecadação não atingisse a cifra, a diferença seria contabilizada para uma cobrança posterior. Quando o valor do débito atingisse a um patamar não aceito pela Coroa, a cobrança era feita pelo sistema que recebeu o nome de “Derrama”. Esta cobrança era temida por que vinha acompanhada por uma violência singular por parte dos responsáveis pela ação fiscal. Tratava-se, enfim, de uma rígida e severa cobrança de impostos atrasados.

moradia, saneamento, meio ambiente, energia e transporte, e outras. No entanto, é preciso zelar sempre para que os princípios constitucionais sejam observados e que os recursos arrecadados possam ser aplicados em obras e serviços que atendam às necessidades da população, principalmente a parcela mais pobre.

Entende-se por estado fiscal àquele que necessita de recursos financeiros (receita pública) auferidos da arrecadação dos tributos para realizar seus objetivos. Segundo Nabais (2009, p. 681), o estado fiscal concretiza-se “no dever de pagar impostos” (e não outros tributos).⁷ Para este mesmo autor, “(...) o imposto não pode ser encarado nem como um mero *poder* para o estado, nem como um mero *sacrifício* para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em um *estado fiscal*.” (NABAIS, 2009, p. 679).

Para Buffon (2009, p. 91), o “estado fiscal social é financiado, basicamente, pelo pagamento de tributos não-vinculados a uma atuação estatal específica, os quais são exigidos do cidadão, pelo simples fato de pertencer à sociedade.” E, acrescenta o autor, dizendo: “(...) a própria ideia de estado fiscal social encerra, inequivocamente, a ideia de solidariedade, pois implica um dever solidário de contribuir para a manutenção e o desenvolvimento da sociedade.”

Para Machado (2003, p. 145), “O tributo, objeto da relação de tributação desde os primórdios, é o instrumento do qual se vale o Estado para a obtenção de recursos financeiros indispensáveis ao desempenho de suas atividades.”

Desta forma, no Estado Democrático de Direito, o pagamento do tributo tal como consagrado pela Declaração dos Direitos do Homem, deve ser recepcionado pela coletividade contemporânea como um dever fundamental do cidadão, visto que os recursos arrecadados pela administração pública servem para financiar o custo social e, conseqüentemente, garantir a convivência em sociedade.

E, como bem salienta Buffon (2009, p. 85), “a ideia de deveres fundamentais está nitidamente vinculada à concepção de solidariedade social, ou seja, só há deveres porque se vive em uma sociedade, e esta será tanto mais harmônica, quanto maior for a preocupação, de cada um, com o destino de todos”.

O fundamento do Estado Social é garantir a todos uma existência digna, mediante

⁷ Buffon; Marciano (2009, p. 90), esclarece, porém, que “embora Casalta Nabais desenvolva sua teoria acerca dos 'impostos' e diga que tal dever fundamental a eles se refere, no Brasil parece ser mais adequado falar-se em 'dever fundamental de pagar tributos não-vinculados ou desprovidos de bilateralidade.' (...) utiliza-se apenas a expressão 'dever fundamental de pagar tributos', deixando claro que entre eles não se incluem os tributos vinculados ou bilaterais.”

a realização dos denominados direitos sociais, econômicos e culturais, o que demanda arrecadar os recursos necessários à manutenção desta sociedade. Chulvi (2001, pg. 296), afirma que “(...) todos os cidadãos estão submetidos à realização de determinadas condutas (deveres), que são exigidas não em benefício próprio, mas em benefício da coletividade.”

A própria ideia de dignidade humana está vinculada aos deveres fundamentais, pois ela “não consiste em cada um exigir seus direitos, mas sobretudo, consiste em cada um assumir seus deveres como pessoa e como cidadão e exigir de si mesmo seu cumprimento permanente” (Buffon, 2009, p. 84). O cumprimento do dever tributário é de interesse geral, visto constituir condição de sobrevivência da sociedade, pois torna possível o regular funcionamento dos serviços estatais e o cumprimento das finalidades sociais do Estado. Os deveres fundamentais correspondem aos meios necessários para que o Estado possa concretizar os objetivos constitucionalmente postos, especialmente, a realização dos direitos fundamentais.

O Estado Fiscal Social é financiado, basicamente, pelo pagamento de tributos não-vinculados a uma atuação estatal específica, os quais são exigidos do cidadão pelo simples fato de pertencer à sociedade. A tributação ocupa um papel de fundamental importância para que o Estado cumpra com o seu dever de assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos, mediante a cobrança de impostos para manutenção da ordem pública.

O tributo incide sobre uma manifestação de riqueza do contribuinte, seja na renda, na propriedade, na transferência de bens, dentre outras; todavia, o Estado, por lei, obriga o particular a entregar-lhe parte de sua riqueza para ser redistribuída para toda a sociedade por meio das atividades estatais. E, se por um lado, a atividade impositiva do Estado submete a coletividade a uma privação da riqueza, por outro, permite a potencialização dos direitos do cidadão. Eis aí, pois, a função social do tributo.

Desta tríplice relação, Estado, contribuinte e sociedade (cidadão), o estado fiscal é o sujeito ativo da relação Fisco *versus* contribuinte, sendo este, denominado contribuinte de direito e, portanto, o sujeito passivo da obrigação de pagar determinado tributo/imposto, cobrado do contribuinte de fato, o cidadão. Se de um lado está o poder público estabelecendo políticas, ora fiscalistas, ora concedendo benefícios fiscais; do outro, temos o contribuinte, exigindo do poder público que suas atividades empresariais sejam incentivadas e, no meio desta relação, há ainda um terceiro, chamado contribuinte de fato, o cidadão, a quem o estado, ao final, visa atingir ao desenvolver políticas fiscais, seja por meio da fiscalidade, extrafiscalidade ou parafiscalidade do tributo, cuja temática, pela sua importância no trato da política tributária, será objeto de comentários no nosso próximo tópico.

2.3.2 Fiscalidade, Parafiscalidade e Extrafiscalidade

O imposto tem três funções importantes, a saber: a fiscalidade, a extrafiscalidade e a parafiscalidade. A função fiscal, leciona Machado (2003, p. 253), “se presta como instrumento para arrecadar os recursos financeiros de que o Estado necessita”; enquanto que a função extrafiscal “se presta como instrumento de intervenção na atividade do cidadão, especialmente na atividade econômica, para estimular aquelas consideradas desejáveis, e desestimular as tidas como inconvenientes à sociedade.”

Depreende-se, assim, que a fiscalidade é a via pela qual o Estado se utiliza da tributação para obtenção de receita pública com o objetivo de atingir os mais diversos fins, ou ainda, no dizer de Gouvêa (2006, p. 140), “não se tributa apenas porque as pessoas podem pagar (fato gerador), mas se tributa porque o Estado tem despesas e precisa arcar com elas, precisa de recursos para desempenhar seus fins constitucionais.”

Contudo, há que se distinguir os impostos fiscais, dirigidos à obtenção de receitas públicas, e impostos extrafiscais, que segundo Nabais (2009, p. 681), estes são

(...) orientados predominantemente para a prossecução de outros objetivos, uma vez que estes não partilham, em larga medida e no essencial, do específico regime jurídico-constitucional daqueles, designadamente do princípio da legalidade fiscal enquanto princípio da tipicidade e do princípio da capacidade contributiva como critério de tributação.

Ora, se a fiscalidade compreende a arrecadação de tributos para que o Estado possa realizar os seus fins; pode-se dizer que a extrafiscalidade é um recurso utilizado pelo Estado com o propósito de atingir os mesmos objetivos quando se utiliza da fiscalidade. Nessa linha de raciocínio Nabais (2009, p. 629), leciona que,

(...) a extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas.

Verifica-se, portanto, que a fiscalidade está afeita apenas a receitas e despesas, desvinculada de quaisquer valores, sejam sociais ou políticos. O Estado tributa para auferir receitas com o intuito de financiar suas atividades em busca da realização de seus fins constitucionais. Ao referirmos em “auferir recursos para o Estado”, estamos falando em “fiscalidade”. Por outro lado, ao falarmos em “garantir a efetiva realização dos fins do Estado”, estamos diante do caráter “extrafiscal do tributo”.

Já na extrafiscalidade, os objetivos são axiológicos, em que a atividade tributante ultrapassa os limites meramente fiscais e se converte em um instrumento de política sócio-econômica por parte do Estado.⁸

Nos ensina Ataliba (2003, p.151), que “a extrafiscalidade configura-se pelo emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política.”

Para Nabais (2009, p. 629),

A extrafiscalidade pode ser traduzida como “um conjunto de normas que tem por finalidade dominante a consecução de resultados econômicos ou sociais, por meio da utilização do instrumento fiscal, e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas.

Por seu turno, Carraza (2008, p. 106-107) esclarece que, a extrafiscalidade caracteriza-se “quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa.”

A extrafiscalidade, portanto, pressupõe-se uma intervenção estatal com objetivos não arrecadatórios, mas, fundamentalmente, regulatórios. Ou ainda, no dizer de Correia Neto (2008, p. 142), “tributos de cunho fiscal seriam instrumentos de arrecadação, enquanto tributos extrafiscais seriam preponderantemente mecanismos de intervenção na ordem econômica e social.”

Já na parafiscalidade,⁹ assim como na fiscalidade, o objetivo também é arrecadatório. A diferença reside no fato de que na parafiscalidade a lei atribui a capacidade tributária ativa a ente diverso daquele que detém a competência tributária, ou seja, a arrecadação do tributo é destinado a ente diverso daquele que institui a exação e o beneficiário dos recursos será uma instituição que desempenhe uma atividade tipicamente estatal ou de interesse do Estado, como os denominados serviços sociais autônomos, a saber: SESI, SESC, SENAI, SEBRAE, SEST, dentre outros.

De acordo com Buffon (2009, p. 218), a parafiscalidade é “a fórmula segundo a qual os direitos sociais se realizariam mediante a instituição de uma fonte de custeio e a

⁸ Explica Gouvêa (2006, p. 175), que “O modal 'extra' significa 'posição exterior', 'fora de'. Assim, (...) a extrafiscalidade trata da utilização de instrumentos 'tributários', não para prover recursos, mas para promover algo 'exterior' aos recursos: a realização dos valores constitucionais.”

⁹ De acordo com Gouvêa (2006, p. 175), “O prefixo 'para', segundo o Dicionário Aurélio, significa 'ao lado de' (...). Assim, *parafiscalidade* cuida da utilização de instrumentos 'tributários' para prover de recursos pessoas que se apresentam 'ao lado do' fisco, 'ao lado do' Estado.”

aplicação do produto da arrecadação em programas sociais tendentes a tal fim”.

Ou seja, na para-fiscalidade a aplicação dos recursos obtidos com a arrecadação por ente diverso daquele que detém a competência tributária dos tributos, visa a realização de um fim comum, de interesse público.

2.3.3 A Extrafiscalidade como Instrumento de Concretização dos Direitos Fundamentais de Ordens Social, Econômica e Regional

O papel do Estado – União, Estados-membros e Municípios, na política econômica, como agente normativo e regulador da atividade econômica, nos termos do art. 174 da CF/88, e na forma da lei, deve ser o de realizar as funções de fiscalização, incentivo e planejamento. Donde se conclui que, conforme ressaltado por Buffon (2009, p.76-77):

Há, portanto, caminhos factíveis para que o Estado reencontre os fundamentos de sua existência; há possibilidades viáveis para que seja construído um novo modelo estatal – diverso daquele imaginado pelos teóricos do neoliberalismo -e, sobretudo, há uma inequívoca certeza de que Estado ainda tem uma tarefa muito importante a cumprir. (...) Sob o enfoque da tributação, há preciosos instrumentos que poderiam ser utilizados, especialmente se eles viessem a ser implementados para reconstruir o fundamento da solidariedade e, a partir disso, dar a máxima eficácia ao princípio da dignidade da pessoa humana.” (Grifo nosso).

Não se pode olvidar que o papel do Estado, como agente regulador de desenvolvimento econômico, é de fundamental importância, visto que pressupõe a efetivação de políticas públicas de transformação social mediante a redução de desigualdades regionais e sociais. Nesse sentido, as políticas extrafiscais estabelecidas pelo Estado tem por objetivo a concretização de direitos fundamentais e, como bem observa Assunção (2010, pg. 09):

Assim como pode ser perigosa a excessiva atuação estatal nos domínios da economia, sua total abstenção é hoje simplesmente impensável. Cada vez mais faz-se presente a participação do Estado como agente normativo, intervindo sobre o domínio econômico e social. Tal intervenção pode ocorrer com base em diferentes ferramentas, com destaque para as de natureza tributária. As normas jurídicas tributárias, quando utilizadas como incentivos para determinados comportamentos econômicos, revelam-se instrumentos potencialmente aptos para alcançar finalidades do Estado, por meio de políticas fiscais, passíveis de valoração em termos de eficiência. Nesse viés, a função meramente arrecadatória da tributação assume papel secundário, dando espaço à extrafiscalidade, terreno fértil ou um determinado setor de atividade. (Grifo nosso).

A extrafiscalidade também é concebida por Gouvêa (2006, p. 2-3), como instrumento de valores constitucionais inseridos em todo o ordenamento jurídico e, esclarece:

A extrafiscalidade se constitui no 'algo a mais' que a obtenção de receitas tributária; liga-se a valores constitucionais; pode ser representada por isenções, benefícios fiscais, progressividade de alíquotas, finalidades especiais, entre outras formas que assume, criando diferenças entre os indivíduos, que são em última análise agentes políticos, econômicos e sociais.

Neste diapasão, os estados da federação tem buscado a participação dos diversos setores da economia como meio de garantir e promover o desenvolvimento regional, concedendo, em contrapartida, diferentes benefícios fiscais, como medida alternativa de reduzir a pobreza, gerando mais empregos. É o caráter intervencionista do estado através da extrafiscalidade do tributo. Porém, os reflexos que a prática estabelecida pela política tributária pode ocasionar no campo social, varia conforme a natureza e os critérios estabelecidos pela legislação pertinente.

Desta forma, entende-se que a intervenção do Estado por meio da política tributária constitui um importante instrumento de política pública de intervenção na ordem econômica geral para atender às exigências de desenvolvimento social, econômico e regional que a Constituição propugna e, conforme salientado por Machado (2003, p. 253), “O imposto é um instrumento fartamente utilizado pelo Estado na intervenção por indução, quer para estimular, com tratamento tributário favorecido, quer para desestimular, com tratamento tributário mais oneroso.”

A extrafiscalidade quando tratada em forma de renúncia de receita tributária, total ou parcial, traduzida em forma de benefício fiscal, concedido pelo Poder Público (Estado) aos seus contribuintes, tem por finalidade precípua a de intervir numa situação social ou econômica. Neste sentido, a finalidade visada com a extrafiscalidade não é arrecadatória, mas de estimular determinados comportamentos, objetivando um fim constitucional.

O Estado necessita da arrecadação dos tributos para realizar sua função maior de existir, ou seja, custear a organização da sociedade, mediante a concretização dos direitos fundamentais constitucionalmente consagrados em prol do bem-estar social. A ideia de bem comum, conforme comenta Buffon (2009, p. 218), “corresponde à concretização dos objetivos e princípios constitucionalmente postos, especialmente mediante a realização dos direitos fundamentais.”

A arrecadação tributária é indispensável para o custeio das finalidades estatais. Entretanto, os tributos, além de sua função arrecadatória, poderá, ainda, ter como finalidade reduzir desigualdades sociais, assumindo, assim, as funções redistributiva e regulatória. Nesse sentido, a principal finalidade de muitos tributos “não será a de instrumento de *arrecadação* de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de *intervenção*

estatal no meio social e na economia privada” (Becker, 2007, p. 623).

Assim sendo, mister perquirir a forma de como a tributação pode ser utilizada como instrumento de intervenção para a concretização de direitos fundamentais, sobretudo, de ordem social, econômica e regional, na forma das diretrizes traçadas na Lei Maior. Nesse diapasão, o Estado tem dois caminhos a seguir: aplicar os recursos obtidos com a arrecadação em programas de políticas públicas; ou, ao invés disto, estimular ou desestimular comportamentos, visando atingir os mesmos fins. A esta segunda opção, é o que pode-se chamar de extrafiscalidade. Importante salientar, contudo, que a extrafiscalidade não deve ser o instrumento único de realização de políticas públicas, conforme sustenta Buffon (2009, p. 218),

Não seria possível sustentar que a extrafiscalidade viesse a substituir, completamente, a fórmula da para-fiscalidade, pois o Estado continuará a ter que arrecadar recursos para fazer frente ao ônus decorrente da sua própria razão de existir, sobretudo com a realização dos direitos sociais, de cunho prestacional. No entanto, paralelamente a isso, é possível que políticas tributárias extrafiscais cumpram um importante papel na realização dos objetivos constitucionalmente postos, em especial os direitos fundamentais.

Ressalte-se que a extrafiscalidade é um instrumento remoto de política pública, conforme lembra Baleeiro (1998, p. 190), “uma das mais remotas formas de aplicação do tributo com fins extrafiscais refere-se à exigência de direitos alfandegários altamente onerosos na importação de mercadorias.” Buffon (2009, p. 220), lembra que a cobrança deste tributo não tinha o fim arrecadatário, mas de “equilibrar a balança comercial e proteger a indústria nacional, ou ainda, incentivar a entrada de produtos que, por serem escassos no mercado interno, pressionam as taxas inflacionárias.”

Machado (2003, p. 253), adverte para o fato de que “já na antiguidade, no segundo império persa, existiu sistema tributário tendo como elemento central um imposto sobre a terra, com alíquotas graduadas segundo as distintas espécies de cultivo.”

Percebe-se, portanto, que a extrafiscalidade não surge com o advento do Estado Social, entretanto, não se pode negar que foi com o surgimento do Estado Democrático de Direito, que os contornos da extrafiscalidade teve um avanço significativo para a política intervencionista do Estado.

Via de regra, constitui limitação ao poder de tributar instituir tributo que não seja uniforme em todo o Território Nacional. Contudo, a atual Constituição Federal, admite, em caráter excepcional, a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do

desenvolvimento socioeconômico entre diferentes regiões do país.¹⁰

A Lei Maior estabelece, também, em seu art. 165, § 7º, que os orçamentos fiscal e de investimentos, deverão estar compatibilizados com o plano plurianual, e terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais. E, ainda, consagra como princípio reitor da ordem econômica e financeira a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII).

Percebe-se, portanto, a preocupação do constituinte em disciplinar a matéria de forma tão contundente, deixando cristalino a existência real do problema, evidenciados pelo desequilíbrio econômico-regional e pelas desigualdades sociais, a tal ponto que Machado (2003, p. 206), chega a concluir que

(...) a concessão de incentivos fiscais por Estados ricos, porque tende a agravar as desigualdades socioeconômicas regionais, é inconstitucional, enquanto os incentivos fiscais concedidos por Estados pobres, porque tendem a reduzir aquelas desigualdades, realizam o princípio constitucional.

É bem verdade que o Estado, ao arrecadar recursos, mediante uma cobrança justa de tributos dos cidadãos, respeitando todos os princípios constitucionais, e aplicando-os em prol da coletividade, efetiva o seu principal papel de gestor de políticas públicas, razão pela qual ser de fundamental importância a arrecadação destes tributos tanto para o Estado, como para a sociedade. Contudo, como nos ensina Gouvêa (2006, p. 176):

(...) a *extrafiscalidade nos tributos tem dois vieses*: um pertinente à *arrecadação*, que reside no *fato gerador*, outro pertinente à *destinação do tributo arrecadado*, que corresponde ao *aspecto finalístico do tributo*, voltado à realização dos fins do Estado e dos direitos fundamentais do cidadão.

Destarte, o reconhecimento constitucional do direito ao trabalho como um dos direitos fundamentais do cidadão requer do Estado uma ação ativa, no sentido de se exigir dos poderes públicos a concretização deste direito, sendo possível sustentar que a extrafiscalidade do tributo pode ser considerada um importante instrumento de efetivação de direitos sociais a ser utilizada pelo Estado, estimulando condutas que resultem na máxima eficácia social dos direitos fundamentais.

A extrafiscalidade pode se relacionar a valores tanto econômicos, como sociais ou políticos, sendo, portanto, social, econômica ou política.

Sendo social, será de proteção à família, de incentivo à cultura e ao desporto, de

¹⁰ Art. 151, I, CF/88, estabelece que: “é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o Território Nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.”

promoção ao trabalho, dentre outros. Sendo econômica, será desenvolvimentista, regional ou social, e, por fim, a extrafiscalidade política se relacionará com o Estado Federado, com o pacto federativo dos diversos entes da federação.

Por fim, resta-nos corroborar com o entendimento exarado por Buffon (2009, p. 224) ao observar que a extrafiscalidade não afronta a constituição, na medida em que “a extrafiscalidade se legitima na exata proporção da legitimidade dos objetivos visados, e isso se verificará, certamente, quando os fins visados passarem pela realização dos direitos fundamentais.”

A legislação tributária que verse acerca do instituto da extrafiscalidade deve atender aos anseios das normas constitucionais, considerando seus valores e princípios. Nessa perspectiva, a implementação de políticas públicas com base no uso da extrafiscalidade do tributo como medida de atingir determinado objetivo constitucional pode ter o propósito, por exemplo, de incentivar a geração de empregos ou desenvolver uma determinada região.

O fato é que, desde o momento em que o Estado tornou-se um agente interventor do desenvolvimento e do bem-estar social, a sua atividade financeira deixou de ser apenas de natureza eminentemente fiscal, adotando, também, uma política extrafiscalista do tributo com fins políticos, econômicos e sociais.

Uma vez demonstrado, nos termos da farta doutrina acima expandida, de que a política tributária pode ser utilizada como instrumento de concretização de direitos fundamentais, no sentido de reduzir desigualdades regionais e sociais, passa-se ao estudo detalhado acerca dos tributos no federalismo brasileiro.

3. A TRIBUTAÇÃO NO FEDERALISMO BRASILEIRO E A APLICAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE NO ORDENAMENTO TRIBUTÁRIO

Diferentemente do federalismo americano, o Federalismo brasileiro surgiu de forma avessa ao dos Estados Unidos da América. Conta a história que o federalismo norte-americano surgiu da fusão de 13 colônias inglesas independentes, enquanto que o federalismo brasileiro surgiu de um Estado Unitário, de ordem centralizada (no Império) para uma ordem de federação de repartição de poderes e competências (República).¹¹

No ano de 1891 é promulgada a primeira Constituição da República e a segunda do Brasil, tomando como modelo a Constituição norte-americana. Esta Constituição consagrou o federalismo brasileiro ao estabelecer o nome oficial do país como República dos **Estados Unidos** do Brasil.

O Estado federal constitui-se em uma das formas clássicas de Estado e, portanto, um dos modelos de organização estatal. De acordo com Carraza (2008, p. 139):

Federação é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os Estados-membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União. A mais relevante é a soberania.

Pode-se definir o Estado federal como uma união de Estados de Direito Constitucional, podendo ser formado pela união de Estados independentes para formação de um novo Estado (como é o caso dos Estados Unidos da América), ou, simplesmente, por opção do poder constituinte originário ao organizar os elementos constitutivos do Estado (como é o exemplo da República Federativa do Brasil). Em ambas as situações os entes federados passam a ser dotados de autonomia política, segundo o sistema de repartição de competências previsto na respectiva Constituição.

Em 5 de outubro de 1988, é promulgada a *Constituição Cidadã*, assim declarada pelo então Deputado Ulisses Guimarães. A Carta Magna afirma taxativamente que o pacto na Federação é indissolúvel, que a Constituição é soberana e os Estados-membros são autônomos, nunca soberanos. Por fim, a federação é a forma de Estado cujo objetivo é manter reunidas autonomias regionais.

¹¹ A República Federativa do Brasil foi instaurada, provisoriamente, pelo Decreto nº. 1, de 15 de novembro de 1889, baseada nas reivindicações do Manifesto Republicano de 1870, derrogando, assim, a monarquia de D. Pedro II, pondo fim ao período imperial no território brasileiro.

A República Federativa do Brasil está constituída em três níveis de governo, composto por um Governo Federal, chamado União; vinte e seis Estados e um Distrito Federal e, por fim; cerca de 5.500 Municípios. União, Estados, Distrito Federal e Municípios, possuem *status* de “entes federativos”, com independência e autonomia política, administrativa e financeira, garantidas pela Carta Magna. O pacto federativo brasileiro encontra-se estabelecido na atual Constituição do País, sendo considerado uma de suas cláusulas pétreas e, portanto, não sendo possível ser abolido por Emenda Constitucional.

O Brasil teve o seu sistema tributário de caráter nacional a partir da edição da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, cuja estrutura tributária caracterizou-se, inicialmente, por um sistema eminentemente rígido e concentrador. A União detinha a maior parte das competências tributárias, instituindo impostos e detendo sob sua administração a receita tributária; podia, inclusive, interferir na competência tributária dos outros entes da federação brasileira, em afronta ao princípio federativo que deveria existir entre seus partícipes, cujo princípio implica, no Brasil, como bem salienta Gouvêa (2006, p. 74), “forma de Estado que se baseia na igualdade dos entes federados, na solidariedade e na cooperação entre eles.”

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a forma federalista de Estado é adotada em seu art. 1º ao estabelecer que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal e, o sistema tributário nacional é reestruturado, mantendo-se a competência tributária da União e ampliando a dos estados e municípios, cabendo a cada ente da Federação instituir os seus próprios impostos de acordo com sua respectiva competência privativa.

A extrafiscalidade também interage com o Princípio Federativo sempre que uma norma tributária extrafiscal submeter-se a realizar valores constitucionais, baseados na igualdade dos entes federados, na solidariedade e na cooperação entre eles, bem como valores decorrentes dos fundamentos e objetivos constitucionais, como os que visam o desenvolvimento regional, redução da desigualdade regional e social, promoção do emprego e renda, dentre outros.

Conclui-se, portanto, que o Sistema Tributário Nacional cinge-se às regras emanadas no arcabouço de toda a Constituição Federal. Neste sentido, a aplicação da extrafiscalidade como instrumento de política tributária no federalismo brasileiro deve ater-se aos seus objetivos e princípios que a própria Carta enuncia em seu arcabouço normativo.

3.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

O Sistema Tributário Nacional, tal como existe atualmente, foi criado buscando harmonizar as relações da sociedade de forma a se atender aos seus princípios fundamentais, como também de forma a respeitar o pacto federativo sob o qual vivemos.

A vigente constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, promoveu uma verdadeira reestruturação do sistema tributário nacional, dedicando capítulo próprio *Da Ordem Tributária* para tratar sobre a matéria, por meio de seus artigos 145 a 162, iniciando pelos princípios gerais, seguido das limitações do poder de tributar e transcrevendo, logo a seguir, a distribuição das competências tributárias, definindo os tributos de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. As limitações ao poder de tributar trazem a garantia de direitos individuais do contribuinte, mantendo o princípio da legalidade, igualdade tributária, irretroatividade e anterioridade, tributos confiscatórios, tributos de tráfego interestaduais ou intermunicipais, não criando tributos sem lei que a defina. Hoje em dia, a Carta Magna, como a de todos os países democráticos, garante os direitos dos contribuintes, impondo limites ao poder do Estado de tributar.

O Sistema Tributário Nacional (STN), é uma expressão que designa o conjunto de regras jurídicas disciplinadoras do exercício do Poder Público Federal, Estadual, Distrital ou Municipal, de instituir e administrar os diversos tributos previstos na forma e nos termos da competência tributária de cada um dos respectivos entes federativos, conforme disciplinado pela Carta de 1988. Este sistema tributário passou a vigorar no dia 1º de março de 1989, ou seja, a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição e vigora até os dias atuais.

Além da Constituição Federal, o STN é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18 de 01/12/65, devidamente regulamentada pela Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), Leis Complementares, Resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências em Leis Federais, Leis Estaduais e Leis Municipais.

O CTN, embora seja uma lei ordinária, ganhou o *status* de lei complementar, por conter matérias que, atualmente, só podem ser regulamentadas por lei complementar, os termos recepcionados pela vigente constituição federal e, portanto, só por lei complementar podem ser alteradas.

Ressalte-se que, as Resoluções do Senado Federal, conforme salienta Machado

(2003, p. 75), “desempenham importante papel no equilíbrio federativo, (...) o senado fixa as alíquotas aplicáveis nas operações e prestações interestaduais e de exportação. Tem ainda o Senado a faculdade de estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas.” Desta forma, o legislador procura evitar conflitos normativos entre os diversos entes da federação ao instituir seus impostos.

No Brasil, o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, nos termos delineados pela Carta Magna. Para Machado (2003, p. 149) “A competência tributária é o poder de tributar juridicamente delimitado, do Estado unitário, ou de cada uma das entidades políticas integrantes.”

De acordo com o art. 3º, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” O CTN classifica os tributos em **impostos**, **taxas** e **contribuições de melhoria**. É a denominada teoria tripartida. Essa teoria atualmente é falha, pois o CTN é anterior a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, sendo assim não é a teoria mais aceita atualmente. A teoria pentapartida, teoria majoritariamente aceita pelos doutrinadores e pelo Supremo Tribunal Federal, é aquela que além de aceitar as três espécies clássicas que o CTN mostra, também aceita o **empréstimo compulsório** e as **contribuições especiais**, institutos trazidos pela CF/88.

De todos os tributos existentes no ordenamento tributário vigente, sem sombra de dúvidas, os impostos constituem a espécie tributária mais importante do ponto de vista arrecadatório e, portanto, é o que mais, comumente, o Poder público se utiliza como instrumento de política tributária. Isto porque, os impostos são tributos não-vinculados, ou seja, o Estado tem a liberdade para aplicar suas receitas em qualquer despesa autorizada no orçamento; além do mais, os impostos incidem sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo (o devedor), desta feita aqueles que obtêm rendimentos, vendem mercadorias, são proprietários de imóveis em área urbana, devem contribuir respectivamente com a União (IR), com os Estados (ICMS) e com os Municípios (IPTU).

De acordo com o Sistema Tributário Nacional – STN, os impostos podem ser federal, Estadual ou Distrital e Municipal. São impostos federais: o de importação de produtos estrangeiros (II); o de exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); o de renda e proventos de qualquer natureza (IR); o de produtos industrializados (IPI); o de operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); o de propriedade territorial rural (IPTR); e o de grandes fortunas (IOF); além dos

denominados imposto extraordinário de guerra e os da competência residual da União.¹²

Os impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal compreendem: o imposto sobre heranças e doações de quaisquer bens ou direitos (ITCM); o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); e o imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA).¹³

Por seu turno, são impostos de competência dos Municípios: o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU); o imposto de transmissão entre vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis (ITBI) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).¹⁴

No que tange aos tributos relacionados à atividade econômica, como o ICMS, por exemplo, são conhecidos como tributos indiretos. Ou seja, seu ônus é transferido junto à cadeia econômica, sendo que o destinatário final assume o ônus de tais tributos de forma integral.

Desta forma, o contribuinte do ICMS, denominado comerciante, repassa para um terceiro, denominado consumidor, o ônus econômico do tributo. Vê-se, de forma cristalina, a figura do contribuinte de direito (comerciante), responsável pelo recolhimento do tributo aos cofres públicos e, o contribuinte de fato (consumidor), quem recebe todo o impacto do tributo.

Dada a importância que o ICMS representa no Federalismo brasileiro, o campo de nossa pesquisa fica restrito a essa espécie tributária, razão pela qual passa-se a analisá-lo mais pormenorizadamente, reservando-se um capítulo próprio para tratar acerca deste tributo. Antes, porém, mister o estudo acerca dos princípios que regem a tributação no Estado brasileiro, dada a sua importância no contexto do Sistema Tributário Nacional, visto que são autênticas limitações ao poder de tributar.

3.2 DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

O Estado Democrático de Direito tem por finalidade garantir o bem estar social com fundamento na Constituição, a qual estabelece limitações às ações do poder público para que essas garantias sejam respeitadas pelos governantes. Desta forma, a Constituição da República Federativa do Brasil, estabelece os princípios constitucionais da tributação como

¹² Fonte: CF/88, arts. 153 e 154.

¹³ Fonte: CF/88, art. 155

¹⁴ Fonte: CF/88, art. 156.

limitações da competência tributária dos entes da Federação, sem prejuízo de outras asseguradas ao contribuinte. Desta forma, como bem esclarece Machado (2005, p. 52) “(...) tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder”. Operam, pois, apenas a favor do contribuinte, contra o poder estatal.

Portanto, os princípios constitucionais da tributação constituem limitações ao poder de tributar, dentre os quais, destacam-se os seguintes princípios: o da legalidade, o da reserva legal, o da anterioridade, o da igualdade fiscal, o da capacidade contributiva e o do não-confisco, conforme analisados a seguir.

3.2.1 Princípio da legalidade fiscal.

O art. 5º, II da Constituição Federal traz o princípio da legalidade de forma a contemplar o Estado Democrático de Direito, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei.”

Em matéria tributária, o princípio da legalidade está previsto nos termos do art. 150, inciso I, da Lei Maior CF/88, ao estabelecer: “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Para Nabais (2009, p.684-685), “o princípio da legalidade fiscal analisa-se numa reserva material de lei formal (parlamentar), a exigir, enquanto reserva de lei formal, a intervenção (material ou só formal) do parlamento na criação e disciplina essencial dos impostos”.

Machado (2005, p. 53) afirma que tal princípio presta-se para “garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação tributária.”

O fato é que, o princípio da legalidade tributária é uma garantia de proteção do cidadão contra os excessos e abusos da administração pública, na medida que limita o poder de atuação do ente tributante em prol da justiça e da segurança jurídica dos contribuintes.

3.2.2. Princípio da reserva legal

A Carta Magna prevê o princípio da legalidade nos termos do art. 150, I, ao proibir os entes federados de “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.” Por seu turno, entende-se por princípio da reserva legal a submissão de matéria específica à regulação

por lei.

Como bem salienta Machado (2003, p. 107), enquanto as normas da Constituição indicam a adoção do princípio da legalidade em nosso sistema jurídico, as normas do CTN explicitam o seu conteúdo, ou seja, especificam a matéria compreendida na denominada reserva legal.

Para Nabais (2009, p. 685), “A reserva de lei fiscal implica que a lei contenha os elementos essenciais de cada imposto, ou seja, que defina a incidência lato sensu de cada imposto, e em termos determinados ou determináveis.” Isto significa que, independentemente da previsão constitucional, é a Lei, no sentido formal, de cada unidade federada, que irá criar e disciplinar seus impostos.

Desta forma, o art. 97 do CTN, explicita o referido princípio estabelecendo que:

Somente a lei pode instituir, extinguir, majorar e reduzir tributo, com as ressalvas expressamente previstas; só a lei pode definir o fato gerador da obrigação tributária principal, fixar as alíquotas e bases de cálculo, cominar penalidades e estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

3.2.3 Princípio da Irretroatividade

Também conhecido como “princípio da prévia definição legal do fato gerador”, o princípio da Irretroatividade está previsto no art. 150, III, alínea “a”, da CF/88, segundo o qual “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houve instituído ou aumentado”. Tal princípio se assenta no princípio da segurança jurídica, trazendo a ideia de que o contribuinte não deve ser surpreendido pela cobrança de tributo não previsto previamente na lei, visto que, sem lei que o preveja, não há fato gerador e, portanto, não há obrigação tributária.

3.2.4 Princípio da anterioridade

O princípio da anterioridade está previsto nos termos do art. 150, inciso III, alínea “b”, da CF/88, ao prescrever ser vedado “a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

Nabais (2009, p.686), denomina de “*princípio da segurança jurídica*”, por

entender que tal princípio limita a atuação tanto do legislador na edição de normas com efeitos retroativos em desfavor da situação jurídica dos contribuintes, bem como na livre revogabilidade ou alterabilidade de leis fiscais favoráveis; como dos operadores jurídicos concretos, notadamente, à administração fiscal, como bem pondera:

(...) no caso de a administração ou de o próprio legislador, através da imposição retroativa duma interpretação correta da lei fiscal, pretender recuperar impostos não cobrados em virtude de a anterior interpretação ilegal da administração os excluir da zona de incidência ou os atirar para os benefícios fiscais. Nabais (2009, p.686).

Corolário deste princípio, tem-se o princípio denominado pela doutrina de “noventena”, criado por meio da Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003, a qual acrescentou a alínea “c” ao inciso III do art. 150. Pelo referido princípio fica vedado a cobrança de tributos antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, sem prejuízo contudo, da observância ao princípio da anterioridade da lei.

3.2.5 Princípio da igualdade fiscal

A Constituição de 1988, consagra tal princípio nos termos do art. 155, II, ao prescrever ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

O princípio da igualdade fiscal decorre do princípio geral da igualdade, não no seu sentido formal (igualdade *perante a lei*), mas sim, no seu sentido material, ou seja, a igualdade *na lei*. Desta forma, implica em atribuir, conforme explica Nabais (2009, p. 687), “igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical).”

Ressalte-se, que o tratamento tributário diferenciado pode ser conferido aos contribuintes que estão em situações distintas, conforme nos ensina Machado (2005, p. 58),

(...) Não fere o princípio da igualdade, antes o realiza com absoluta adequação, o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da riqueza.

Pelo aludido princípio pode-se afirmar que a Constituição legitima a diferenciação de tratamentos quando se tratar de contribuintes com capacidade contributiva diferenciada em relação aos demais. É o que se constata, por exemplo, no caso dos contribuintes enquadrados atualmente no Simples Nacional (Microempresas - ME; Empresas de Pequeno Porte - EPP; e os Microempreendedores - MEI), os quais possuem tratamento diferenciado, disciplinado em legislação específica, mediante a adoção da sistemática de tributação mais favorecida em relação aos demais contribuintes com capacidade contributiva superior.

3.2.6 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da igualdade, na medida em que, o principal parâmetro de desigualdade a ser levado em consideração para a atribuição de tratamento diferenciado às pessoas é, exatamente, sua capacidade contributiva.

O art. 145, § 1º, da CF/88, estabelece que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Ou seja, de acordo com o aludido princípio, o legislador ordinário deve instituir impostos levando em consideração tanto a capacidade contributiva do sujeito passivo, como o caráter pessoal da tributação. Portanto, ao instituir impostos deve-se considerar as características pessoais e específicas dos contribuintes.

3.2.7 Princípio do não-confisco

Trata-se de limitação constitucional decorrente da vedação Estatal de utilizar tributo com efeito de confisco, ou no dizer de Machado (2003, p. 165) “o tributo é um instrumento de transferência compulsória de recursos do contribuinte para o Poder Público. (...) Não pode, porém, destruir a fonte que o produz. (...) não pode prestar-se para exaurir a fonte que o produz.” Ou seja, tributo com efeito de confisco é àquele cobrado de forma excessivamente onerosa do contribuinte.

Machado (2003, p. 167-168), também dá uma outra conotação ao tema, ao avaliar o efeito de confisco considerando a contraprestação do Estado ao particular. Partindo-se deste raciocínio, chega à conclusão que todo imposto é uma forma de confisco, uma vez que o

Estado confisca parte do patrimônio do particular, sem que haja uma contraprestação.

Tal entendimento, porém, *data máxima venia*, acredito não ser razoável, vez que o imposto é pago para que o Estado possa assegurar aos particulares os direitos fundamentais dispostos constitucionalmente, através de serviços públicos à população e, a obrigação de pagar imposto não se origina de nenhuma atividade específica do Estado, relativa ao contribuinte, ou seja, independe do agir do Estado.

Salienta, ainda, Machado (2003, p. 168), que a carga tributária estabelecida pelo ente tributante deverá ser proporcional à contraprestação do Estado, em forma de benefícios à sociedade. Se a carga tributária é alta, o retorno em forma de prestação de serviços pelo Estado à sociedade deverá compensar a carga estabelecida, caso contrário, o Fisco estaria utilizando o tributo com o efeito de confisco. Ainda, no seu entender, “a definição, em cada caso, do efeito confiscatório do tributo fica a depender da equivalência entre os serviços prestados pelo Estado e os tributos por este arrecadados.” Atente-se, contudo, que esta é uma corrente minoritária de pensar o efeito confiscatório do tributo. A maioria dos doutrinadores, porém, não vincula a carga tributária aos serviços públicos, por ser de difícil avaliação, ficando mais na subjetividade de cada um.

Destarte, o conceito de confisco pressupõe um alto grau de subjetividade, ficando por conta do livre arbítrio do intérprete, de sorte que, sua avaliação é verificada em cada caso, concretamente analisado, devendo o legislador fazer de forma razoável e moderada, sem que a tributação tenha por efeito impedir o exercício de atividades lícitas pelo contribuinte.

3.2.8 Princípio da liberdade de tráfego de pessoas ou bens

Nos termos do art. 150, inciso V, da CF/88, “é vedado estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.”

Esclareça-se, por oportuno, que a cobrança do ICMS na operações interestaduais ou intermunicipais não conflita com a limitação aqui tratada, o que não pode haver é o agravamento da cobrança pelo fato de ser uma operação ou prestação interestadual ou intermunicipal. Ou seja, o que o legislador constitucional pretende com este princípio é impedir o encargo tributário, em virtude do simples fato de estarem, o remetente e o destinatário, em Municípios ou Estados diversos, que no dizer de Gaspar (1993, p. 10), “não é uma proibição à tributação interestadual, mas um limite ao ônus tributário.”

3.3 A EXTRAFISCALIDADE NOS INSTITUTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A extrafiscalidade produz efeitos no mundo jurídico utilizando-se dos inúmeros institutos do direito tributário. Gôuvea (2006, p. 19) nos ensina que efeitos extrafiscais podem ser alcançados com operações decorrentes de isenções, imunidades e incentivos e que, tais efeitos, são decorrentes de variados métodos, como a redução de base de cálculo, redução de alíquota, concessão de créditos presumidos, programas de recuperação de crédito fiscal (REFIS), dentre outros. Alguns destes institutos estão previstos na Constituição Federal, como é o caso da imunidade e a devida observância pelo legislador infra constitucional do tratamento diferenciado a ser dado para às microempresas e empresas de pequeno porte.

Outros institutos de direito tributário utilizados como meio de atingir efeitos extrafiscais podem ser encontrados no Código Tributário Nacional (CTN), ao tratar das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, da exclusão do crédito tributário e da extinção do crédito tributário.

De acordo com o CTN, são hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário: a moratória; o depósito do seu montante integral; as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; a concessão de medida liminar em mandado de segurança; a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial e o parcelamento. Por seu turno, o mesmo Diploma legal elenca as seguintes modalidades de extinção do crédito tributário: o pagamento; a compensação; a transação; a remissão; a prescrição e a decadência; a conversão de depósito em renda; o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; a decisão judicial passada em julgado; a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei; Por fim, a isenção e a anistia como hipóteses excludentes do crédito tributário.¹⁵

Dito isto, passamos a analisar alguns destes institutos previsto no ordenamento jurídico tributário de que o legislador se utiliza com intuito de produzir efeitos extrafiscais.

A iniciar pela imunidade de que trata o texto constitucional. Referido instituto do direito tributário quando atua estimulando determinados comportamentos seus efeitos passam a ter uma conotação de extrafiscalidade. À exemplo, cite-se a imunidade de livros, jornais e

¹⁵ Vide arts. 151, 156-172 e 175, do CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), que tratam, respectivamente, da suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário.

periódicos, bem como o papel destinado à impressão destes,¹⁶ visam estimular o incentivo à cultura, desonerando a carga tributária destes produtos.

O pagamento, como visto acima, constitui modalidade de extinção do crédito tributário. Destarte, a restituição total ou parcial de tributos, prevista no art. 165 do Código Tributário Nacional (CTN), caracteriza-se pela devolução de crédito tributário por parte do sujeito ativo (ente tributante) ao sujeito passivo (contribuinte) sempre que se constatar pagamento indevido ou maior que o devido por parte deste. Pois bem! Esta forma de restituição, como nos lembra Gouvêa (2006, p. 215), “é modo de corrigir erros, não de promover efeitos extrafiscais.”

Entretanto, tal instituto do ordenamento tributário (restituição de tributos) pode assumir efeitos extrafiscais, sempre que o ente tributante devolver tributo ao contribuinte como forma de estimular condutas. Exemplificando: o Estado do Ceará, por meio da Lei nº 14.237, de 10 de novembro de 2008, prevê a restituição de tributo decorrente de operações com vinhos, sidras e bebidas quentes, sempre que o contribuinte atacadista com regime especial de tributação firmado com o Estado, receber tais produtos oriundos de outras unidades da Federação, cujo imposto tenha sido recolhido com base no regime da substituição tributária em favor do Ceará, com carga tributária superior à prevista no ordenamento interno.¹⁷ O objetivo da norma é manter centros de distribuição na região com o intuito de gerar emprego e renda local. Justifica-se, portanto, a extrafiscalidade da norma, que visa concretizar valores constitucionais, como já exaustivamente acima discorrido, quais sejam: reduzir desigualdades regionais e sociais, mediante a geração de emprego e renda. Neste particular, a restituição ora autorizada por comando legal, produz efeitos extrafiscal.

No que tange às isenções, a legislação alencarina disciplina inúmeras situações decorrentes de benefícios isençionais que caracterizam o fim extrafiscal do ICMS no Estado, promovendo os mais diversos efeitos.

¹⁶ CF/88, art. 150, inciso VI, alínea d): “Art. 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”

¹⁷ Lei nº 14.237, de 2008: “Art. 6º O regime tributário de que trata esta Lei não se aplica às operações:(...)

VIII - com produtos sujeitos à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), exceto vinhos, sidras e bebidas quentes;

(...)

§ 2º Na hipótese do inciso VIII do art. 6º, havendo retenção do ICMS na origem, em valor superior ao devido na forma deste artigo, o ressarcimento correspondente será definido em regulamento.”

Ressalte-se, contudo, que a isenção pode ser total ou parcial. Será total, quando houver a desoneração fiscal “*in totum*” do tributo. Será parcial, quando a desoneração alcançar uma parcela tributável. Neste último caso, a isenção pode manifestar-se por diversas formas, sendo a redução de base de cálculo e de alíquotas, as mais comuns.

Outros mecanismos utilizados pelo ordenamento tributário que causam efeitos extrafiscais podem ser utilizados pelo legislador, a saber: concessão de crédito presumido, diferimento do ICMS e os parcelamentos com o emprego da anistia ou remissão dos tributos.

O crédito presumido opera-se diretamente na escrita fiscal do contribuinte, o qual abate do ICMS apurado mês, o valor concedido em forma de crédito fiscal pelo legislador extrafiscal. A norma concessiva é quem vai estabelecer o “*quantum*” a ser apurado. No Estado do Ceará, por exemplo, o art. 64, do Decreto nº 24.569/97, prevê diversas operações/prestações com possibilidades de se utilizar o crédito presumido, que varia entre um percentual de 6,50% (seis vírgula cinquenta por cento), para determinados produtos de aços planos, até 100% (cem por cento), destinado a alguns produtos da agropecuária.

O diferimento do ICMS caracteriza-se na postergação do recolhimento do ICMS, devido em determinada operação ou prestação, sendo transferido para etapas posteriores. Ocorrendo o diferimento, atribuir-se-á responsabilidade pelo pagamento do ICMS diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria ou ao tomador do serviço. Além das hipóteses previstas no regulamento do ICMS do Ceará,¹⁸ o poder executivo estadual, com base na Lei Nº 10.367, de 07 de dezembro de 1979, a qual cria o Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – FDI, poderá, nos termos definidos na legislação em comento, conceder ao estabelecimento industrial, por meio de Resolução, dentre outros benefícios, o diferimento de 100% (cem por cento) do ICMS na aquisição de bens do ativo permanente e de até 100% (cem por cento) na aquisição de matéria-prima, com o objetivo de promover o desenvolvimento industrial.

Os parcelamentos (forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário), com concessão de remissão (modalidade de extinção do crédito tributário) e anistia (forma de exclusão do crédito tributário) fiscal, destinados à contribuintes em atraso com suas obrigações perante o Fisco estadual, são comumente concedidos por Lei federal, estadual ou municipal; sendo denominados pelo Fisco cearense de Programa Estadual de Refinanciamento de Dívidas Tributária (Refis). Trata-se, portanto, de dois institutos bem conhecidos no direito tributário, a anistia e a remissão.

¹⁸ Vide arts 12 e seguintes do Decreto nº 24.569, de 1997 – RICMS.

De acordo com Machado (2005, p. 218-237), anistia e remissão não se confundem, visto que pela anistia, o legislador extingue a punibilidade do sujeito passivo infrator da legislação tributária, decorrente de infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, impedindo a constituição do crédito tributário, trata-se, de modalidade de exclusão do crédito tributário relativo a penalidades pecuniárias; enquanto que, a remissão é forma de extinção do crédito tributário, quer decorrente de penalidade, quer do tributo. A remissão é perdão, dispensa, que somente pode ser concedida pela autoridade administrativa competente, mediante expressa autorização legal.

Embora o efeito seja extrafiscal, visto que reduz o crédito tributário, no entanto, o objetivo da norma é meramente arrecadatório, pois visa suprir o caixa do tesouro estadual com recursos que, muitas das vezes, demandariam anos de discussão judicial. Cabe ressaltar, ainda, pela primeira vez, o Fisco cearense prevê a conciliação como solução alternativa de composição de litígio tributário. O Programa de Incentivo à Conciliação do Débito Fiscal 2015, assim tratado pela Lei alencarina, contempla pessoas físicas e jurídicas com débitos tributários, constituídos ou não, inscritos em dívida ativa ou não, cujos fatos geradores tenha ocorrido até 31/12/2014. O Programa contempla IPVA, ITCD e ICMS; todos com dedução de até 100% de multa e juros para pagamentos à vista até 30/10/2015, ou com redução parcial das multas nos casos de parcelamento. Trata-se de uma técnica inovadora no ramo do Direito Público, que resulta em efeitos extrafiscais tanto de natureza principal, pois visa a arrecadação de tributo (no caso, o ICMS), como de natureza acessória (formal), visto que reveste-se do caráter que norteia princípios basilares da administração pública, a saber: a informalidade, a simplicidade; a economia processual, a celeridade, a oralidade e a flexibilidade processual.

Cabe ressaltar, ainda, que somente por lei específica pode-se conceder incentivos fiscais ou tributários, nos termos da Constituição Federal de 1988, ao estabelecer em seu art. 150, § 6º que “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal (...)”.

Vimos no decurso deste estudo que o tributo tem duas vertentes, uma de caráter fiscalista, cuja finalidade é arrecadatória para a consecução dos fins do ente estatal; e outra, de caráter extrafiscalista, cuja finalidade visa garantir a realização de direitos fundamentais dos cidadãos; vincula-se, portanto, a valores constitucionais, donde se conclui que “a extrafiscalidade também interage com o Princípio Federativo, na medida que este se constitui um valor constitucional.” (GOUVÊA, Marcus de Freitas, 2006, p. 78).

3.4 A ELISÃO E A EVASÃO FISCAL NO CONTEXTO SOCIETÁRIO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SUA REPERCUSSÃO NA EXTRAFISCALIDADE

Quando o assunto é planejamento tributário, dois termos são comumente utilizados para indicar a validade ou invalidade da forma utilizada para evitar o pagamento de determinado tributo: elisão e evasão fiscal, respectivamente.

De fato, há várias formas de se furtrar ao recolhimento de tributos, algumas delas lícitas, outras ilícitas. A existência de mais de um ordenamento tributário sobre uma mesma situação fática possibilita ao administrado/contribuinte realizar um planejamento tributário legítimo e mais adequado ao seu orçamento. Explica Xavier (2010, p. 235), que “O caráter mais favorável da ordem jurídica *escolhida* não se traduz necessariamente numa ausência de tributação, podendo os objetivos do contribuinte satisfazer-se com uma tributação mais moderada.”

Para ÁVILA (2005, p. 187),

(...) o contribuinte tem o direito de economizar no pagamento de tributos. Ele não é obrigado a adotar a forma mais onerosa para conduzir os seus negócios. O contribuinte pode estruturar seus atos ou negócios de maneira a pagar menos, ou nenhum, tributo. Se o ato pode ser praticado por duas formas, sendo uma tributada e outra não, é evidente que o contribuinte tem o direito de escolher a que melhor atenda aos seus interesses. Ninguém é obrigado a adotar a forma mais onerosa para os seus negócios.

Nesta linha de raciocínio, pode-se dizer que ocorre a elisão fiscal sempre que determinado fato não ingressar na zona de incidência de determinada norma tributária de forma lícita. O contribuinte visa o não pagamento ou a redução de determinado tributo, utilizando-se de um planejamento tributário, consubstanciado no uso de métodos legais para diminuir o peso de sua carga tributária. Respeita-se, portanto, o ordenamento jurídico posto. O planejamento tributário, também denominado por Xavier (2010, p. 236), de “montagens fiscais” ou “engenharia fiscal,” consiste, portanto, nesta possibilidade de escolha voluntária pelo contribuinte de dois ou mais ordenamentos tributários válidos e mais favorável.

Diferentemente da elisão fiscal, a **evasão fiscal** caracteriza-se por ser um meio ilícito de afastar o pagamento de tributos, tais como, a omissão de informações ao Fisco quando obrigatórias; declarações falsas, incorretas ou incompletas; produção de documentos inidôneos, dentre outros. Xavier (2010, p. 235), ensina que a expressão *elisão fiscal* não pode ser assimilada ao conceito de *evasão fiscal*, isto porque, nesta, explica o referido autor,

(...) não está em causa, necessariamente, um ato ilícito pelo qual o contribuinte viola

a sua obrigação tributária (conexa com mais do que uma ordem jurídica), prestando falsas declarações ou recusando-se ao seu cumprimento, mas sim a prática de atos (em princípio) *licitos*, praticados no âmbito da esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte, em face de uma pluralidade de regimes fiscais de ordenamentos distintos. Trata-se, em suma, de evitar a aplicação de certa norma ou conjuntos de normas através de atos ou conjuntos de atos que visem a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em certa ordem jurídica (menos favorável) ou produzam a ocorrência desse fato noutra ordem jurídica (mais favorável).

A evasão fiscal constitui crime contra a ordem tributária, nos termos da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e pode ser classificada como sonegação fiscal, fraude ou conluio.

Para MONTEIRO (1998, p. 96)

A fraude é conduta dolosa, artifício ilícito, meio insidioso de que se serve o contribuinte para sonegar, embora tal conduta seja ainda um meio (...) para, através dela chegar à consumação do delito-fim: à supressão ou redução do tributo devido ou simplesmente à sonegação fiscal consumada.

De acordo com o art. 72 da Lei n.º 4.502/64, constitui fraude:

Toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Neste sentido, podemos dizer que a sonegação fiscal corresponde a uma ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a informação que deveria ser prestada à autoridade tributária, com a intenção de eximir-se do pagamento de tributos; enquanto que a fraude é o meio de que se utiliza o infrator para excluir ou modificar as características principais do fato gerador com o propósito de reduzir ou evitar o montante devido e; por último, o conluio caracteriza-se pelo ajuste entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas para evitar o pagamento do tributo.

Visando, contudo, evitar que a evasão fiscal seja utilizada pelos administrados como instrumento de planejamento societário, a legislação tributária conferiu ao agente público largo poder discricionário, investindo o Fisco dos poderes necessários à desconsideração das simulações quando entender pela ilegalidade de determinados atos praticados pelas partes envolvidas, com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Para tanto, o legislador pátrio alterou o Código Tributário Nacional, investindo o Fisco dos poderes necessários à desconsideração das simulações levadas a efeito pelas partes, conforme se depreende da leitura do parágrafo único do art. 116 do CTN, denominada de

norma antielisa pela doutrina “*in verbis*”:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária

AMARO (2005, pg. 237-238), observa que:

(...) o que se permite à autoridade Fiscal nada mais é do que, ao identificar a desconformidade entre os atos ou negócios efetivamente praticados (situação jurídica real) e os atos ou negócios retratados formalmente (situação jurídica aparente), desconsiderar a aparência em prol da realidade.

Assim sendo, cabe ao Fisco, uma vez identificando a ocorrência do ilícito praticado, efetuar o lançamento de ofício, com base no que dispõe o art. 149, VII do Código Tributário Nacional, que assim verbera: Art 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII – quando se comprove que o sujeito passivo ou terceiro, em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Com a despersonalização da pessoa jurídica, a Procuradoria Geral do Estado poderá ainda, através da sua Procuradoria Fiscal, valer-se de Ações Civis alternativas, concomitantemente à responsabilização criminal, com o objetivo de atingir o patrimônio dos verdadeiros sócios, mediante a Execução Fiscal, cujo objetivo é a adoção de providências para tornar efetivo o crédito, isto é, para compelir o devedor ao pagamento; poderá, também, através da Cautelar Fiscal, tornar indisponíveis os bens do contribuinte.

À par destas modalidades de ilícitos fiscais, vale ressaltar que o contrabando e o descaminho constituem outras formas ilegais de evitar o pagamento de tributos. Sendo que o contrabando caracteriza-se pela comercialização de mercadorias importadas, proibidas por lei, tais como, armas, certos medicamentos, dentro outros produtos considerados ilícitos; já o descaminho consiste na intenção dolosa de não pagar total ou parcialmente o tributo devido por ocasião da importação ou exportação de mercadorias permitidas por lei. Tanto o contrabando quanto o descaminho são considerados crimes contra a administração pública, previstos no art. 334 do Código Penal.

Por oportuno, não se pode deixar de comentar, ainda, que a comercialização de produtos denominados “piratas”, constitui crime contra a ordem econômica, visto que consiste na reprodução e posterior comercialização de produtos sem autorização do detentor de sua marca ou de sua patente. Trata-se de prática ilícita que gera o não recolhimento dos tributos e

afeta diretamente o desenvolvimento da indústria e a criação de empregos.

Como se pode observar, com base no planejamento tributário, existem várias formas legais e ilegais de evitar ou retardar o pagamento do tributo pelo administrado. A doutrina é unânime em afirmar que o planejamento tributário é um procedimento lícito, desde que utilizado de forma legal, sem a utilização de quaisquer subterfúgios. Este entendimento era pacífico até meados do mês de julho de 2015, quando o governo federal resolveu publicar a Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015, que cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo.

De acordo com a referida norma, deve ser declarado pelo contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), até 30 de setembro de cada ano, o conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo, quando: 1. Os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes; 2. A forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou 3. Tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Na hipótese de a Secretaria da Receita Federal do Brasil não reconhecer, para fins tributários, as operações declaradas pelo contribuinte, o sujeito passivo será intimado a recolher ou a parcelar, no prazo de trinta dias, os tributos devidos acrescidos apenas de juros de mora. A norma prevê, ainda, que o descumprimento da dita obrigação, ou caso a declaração seja ineficaz, caracterizar-se-á omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude e os tributos devidos serão cobrados acrescidos de juros de mora e da multa prevista de 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do art. 12, da MP 685/15.

Com tal medida, o Fisco Federal levanta a tese de que a elisão só é legítima se o planejamento tiver “propósito comercial”, ou seja, não pode ser feito com o único objetivo de pagar menos impostos. Por outro lado, a liberdade comercial, prevista na Constituição Federal, é cerceada, o que pode ser considerada uma inconstitucionalidade. O assunto é polêmico e ainda vai dar muitos questionamentos junto ao judiciário. Por enquanto, resta-nos aguardar a jurisprudência.

De toda forma, as diversas formas de procedimentos tributários ilícitos devem ser sempre combatidos e os estados têm se valido de planejamentos estratégicos com intuito de coibir tais práticas nocivas tanto ao mercado como para o próprio Estado.

3.5 DA COOPERAÇÃO E DA COORDENAÇÃO ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS

A Constituição da República Federativa do Brasil adotou o Princípio Federativo como forma de Estado, o que implica na igualdade entre os entes federados, bem como na cooperação entre eles.

Em geral, qualquer sistema federal de Estado é regido por quatro princípios básicos, a saber: (i) autonomia, ou descentralização; (ii) cooperação, vertical e horizontal; (iii) coordenação e; (iv) equidade, ou solidariedade (coesão) regional.

De acordo com a Carta da I Conferência Nacional de Desenvolvimento Regional, a questão da *autonomia* está no centro de qualquer sistema federal, seja por questões étnicas e político-administrativas, seja por questões de racionalidade econômica, no sentido dado pela abordagem da função alocativa proposta pelo “federalismo fiscal”. Por causa disso, a consequência prática da autonomia é a descentralização do poder no sentido do fortalecimento político-administrativo, fiscal e financeiro dos entes subnacionais. No período recente, formou-se um amplo consenso em relação à ideia de que as instâncias locais e seus processos de decisão levam enorme vantagem sobre as instâncias governamentais centrais, na medida em que os primeiros estão mais bem situados em termos de proximidade com relação aos usuários finais dos bens e serviços. Nessa perspectiva, as instâncias locais podem manter uma relação em tempo real com os consumidores de bens e serviços públicos, ou com seus cidadãos. (Secretaria de Desenvolvimento Regional, SDR, 2012, p.11).

Esclarece a referida Carta, que a coordenação federativa consiste nas formas de integração e compartilhamento de decisão que se expressam em fóruns e mecanismos políticos de negociação intergovernamental. Seu exercício exige a construção de capacidades político-institucionais tanto do Poder Central como dos governos subnacionais. O Governo Central deve habilitar-se para o repasse de funções e para a coordenação das ações mais gerais, atuando em prol do equilíbrio entre as regiões, fornecendo auxílio técnico e financeiro aos demais níveis e encaminhando as políticas de cunho nacional. (SDR, 2012, p.11).

Por fim, o princípio da equidade, ou da solidariedade (coesão) regional, é aquele que orienta as ações do Governo Federal para que o mesmo busque a inclusão de regiões desfavorecidas no processo de desenvolvimento econômico, a fim de atingir o objetivo da integração nacional. Por meio deste princípio, o Governo Federal é o principal canal para a constituição da base material necessária no sentido da diminuição das desigualdades e dos conflitos entre os estados subnacionais e suas respectivas regiões. (SDR, 2012, p.12).

De acordo com Oliveira (2007, p. 11),

No modelo cooperativo, a rivalidade entre as duas esferas de poder (central e descentralizada) é substituída pela colaboração, e o espírito de solidariedade ganha força para atenuar/corrigir desigualdades interpessoais e inter-regionais de renda, de modo a garantir um melhor equilíbrio federativo. Instrumentos e mecanismos redistributivos tornam-se importantes para essa finalidade, enquanto o Poder Central, tido como mais capaz de exercer esse papel, assume a posição proeminente na estrutura da distribuição de poder político territorial.

Contudo, os mecanismos de cooperação e de troca de informações no federalismo brasileiro entre os órgãos de arrecadação dos três níveis governamentais (União, Estados/Distrito Federal e Municípios), ainda é muito fechado. Os entes da federação não se comunicam, como deveriam, de modo a se obter uma administração tributária mais eficiente e transparente. Para Oliveira (2007, p. 56-57),

Com os governos subnacionais limitados em sua autonomia, circunscritos ao uso de seus recursos tributários para o desempenho de suas funções, asfixiados por altos níveis de endividamento e contando com um alto grau de engessamento de seus orçamentos, pode-se dizer que, na atualidade, a federação brasileira não representa mais do que uma pálida ideia dos objetivos que motivaram os constituintes de 1988. Só uma reforma de profundidade que enfrente os desafios de construção de um novo modelo de federalismo, corrigindo o inconsistente sistema de partilha, redefinindo competências e autonomia dos entes federativos, à luz das exigências do processo de globalização e de abertura da economia, e revendo critérios e mecanismos de cooperação intergovernamental, pode recolocá-la naquela rota e permitir o pouso suave do pêndulo da federação.

As duas principais administrações tributárias em nível federal são a Secretaria da Receita Federal (SRF) e o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS). A SRF, acumula as funções de fiscalização e arrecadação de todos os impostos federais; já o INSS é responsável pela administração da Contribuição sobre Folha de Salários (empregados e empregadores) e sobre o trabalho autônomo.

Os estados-membros e o Distrito Federal são responsáveis pela administração dos tributos de sua competência. No Caso do Ceará, a Secretaria da Fazenda (Sefaz) é responsável pela arrecadação, fiscalização e normatização da legislação tributária no território alencarino. Da mesma forma, os Municípios, através de suas secretarias de finanças, são responsáveis pelos tributos de sua competência.

A relação entre Fiscos e Contribuintes torna-se cada vez mais difícil em vista da complexidade das legislações que regem toda a matéria tributária. Os contribuintes não conseguem acompanhar as inovações introduzidas, quase que diariamente, no ordenamento tributário, dificultando o entendimento acerca das normas, levando, muitas das vezes a evasão

fiscal. Por outro lado, a falta de uma base integrada de informações entre os fiscos dos três níveis de governo, dificulta o controle e o combate à sonegação fiscal. De um modo geral a cooperação e a coordenação entre os diversos órgãos de arrecadação no Brasil ainda é muito precário.

Percebendo a necessidade, cada vez maior, de haver uma maior cooperação e integração entre os Fiscos das três esferas federativas, o governo federal deu um passo importante ao regulamentar a Lei do Simples Nacional, nos termos da Lei Complementar nº 126, de 2006, implantando um Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte. Esse sistema permite o pagamento de vários impostos e contribuições (federais - no âmbito da SRF e do INSS -, estaduais e municipais) em um único documento, em uma única data e de forma simplificada para o contribuinte, aplicando-se, apenas, uma determinada alíquota sobre a receita bruta da empresa. A integração do sistema único para os contribuintes do simples nacional possibilita aos Fiscos um maior controle, além de aprimorar o sistema tributário na medida que facilita os mecanismos de tributação.

Recentemente, de forma pioneira, no Estado do Ceará, foi assinado o termo de cooperação técnica que trata acerca do modelo de autoatendimento orientado e integrado junto à Receita Federal do Brasil – RFB dos órgãos de fiscalização do estado, por meio da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ) e do município, por meio da Secretaria de Finanças do Município (SEFIN). Nos termos do acordo firmado entre as três esferas da administração pública, os contribuintes inscritos no Estado do Ceará ao se dirigirem à Receita Federal poderão ter suas demandas atendidas a nível federal, estadual e municipal, em um único local.

Entretanto, há ainda muito o que avançar, como a implantação do Sistema Nacional de Cadastro Unificado de Contribuintes, envolvendo os dados da Secretaria da Receita Federal, Instituto Nacional de Seguridade Social, Estados, Distrito Federal e Municípios, de forma a permitir o intercâmbio de informações entre os diversos fiscos e, minorando os efeitos burocráticos dos registros cadastrais pelos contribuintes, mediante um único número de inscrição, facilitando o cumprimento de suas obrigações tributárias.

4. A EXTRAFISCALIDADE DO ICMS NO FEDERALISMO BRASILEIRO

A extrafiscalidade constitui-se em um mecanismo utilizado pelo estado para atingir determinados fins e objetivos positivados constitucionalmente, podendo ser manifestada de forma a desestimular determinados comportamentos, mediante a majoração de carga tributária, ou, de outro modo, com base na desoneração fiscal. Buffon (2009, p. 221-222), nos ensina, com propriedade, as duas faces da extrafiscalidade ao dispor que:

A extrafiscalidade manifesta-se através da majoração da carga tributária, com vistas a desestimular comportamentos que sejam contrários à maximização da eficácia social do direitos fundamentais e dos princípios constitucionais. De outro modo, a extrafiscalidade se manifesta mediante a desoneração fiscal, desde que tenha os mesmos objetivos visados pela exacerbação da exigência fiscal comentada.

No Brasil, muitos incentivos e benefícios foram concedidos, especialmente, pelos estados da federação, nas últimas décadas, em nome da geração de empregos, visando, sobretudo, o desenvolvimento regional, razão pela qual, interessa-nos, neste momento, estudar os reflexos da extrafiscalidade com base nas desonerações fiscais no federalismo brasileiro do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

O ICMS encontra sua fundamentação na Constituição Federal de 1988, nos termos do artigo 155, inciso II, e seu § 2º, contendo inúmeros incisos, sendo muitos deles desdobrados em várias alíneas; e nos termos definidos no art. 146, III, da CF/88, por meio de lei complementar, “estabelecer normas gerais em matéria tributária sobre a definição de tributos e suas espécies e, quanto aos impostos na Constituição discriminados, definir os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.”

Ou seja, a Lei Complementar não define o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes de um tributo, mas estabelece normas gerais acerca da matéria, evitando, assim, conflitos de normas pelos diversos entes federados, quando da criação do respectivo tributo nos limites de sua competência. No dizer de Machado (2003, p. 74),

A lei complementar torna mais nítido o desenho do âmbito constitucional dos impostos, indicando os elementos essenciais dos fatos geradores respectivos, os limites a serem observados na definição de suas bases de cálculo e de seus contribuintes, tudo com o objetivo de limitar a liberdade do legislador ordinário e, em consequência proteger o contribuinte contra o arbítrio que este porventura pudesse vir a praticar valendo-se da vaguidade ou ambiguidade de conceitos albergados pelas normas com as quais a Constituição define o âmbito de incidência de cada um desses impostos.

A competência para instituir o ICMS, nos limites determinados pela Constituição e nas Leis Complementares é de cada unidade da Federação (Estados e Distrito Federal). É através do artigo 155, inciso II, que a Constituição outorga aos Estados e ao Distrito Federal competência tributária para, nos termos de Lei Complementar, instituir o ICMS.

Por seu turno, foi editada a Lei Complementar nº 87/96, conhecida como Lei Kandir, com suas alterações posteriores, que disciplina as normas gerais sobre o ICMS a nível nacional. Contudo, compete à Lei estadual de cada unidade da Federação, criar o ICMS em seu território, conforme nos ensina Machado (2003, p. 76),

A lei instituidora do tributo é, em princípio, a lei ordinária. Só nos casos expressamente previstos pela Constituição é que se há de exigir lei complementar para esse fim. Note-se, ainda, que, embora a lei complementar possa criar tributo, porque quem pode o mais pode o menos, o fato de haver uma lei complementar, em atendimento ao disposto no art. 146, inciso III, alínea a, da Constituição Federal, traçando normas gerais a respeito do fato gerador de um imposto não pode ser entendido como a criação desse imposto.

O Estado do Ceará criou o seu ICMS antes mesmo da publicação da Lei Complementar 87/96, nos termos da Lei nº 11.530, de 27 de janeiro de 1989, a qual esteve regulamentada pelo Decreto nº 21.219, de 18 de janeiro de 1991, até o advento da retro citada Lei Kandir. Contudo, com a edição da LC nº 87/96, entra em cena a Lei nº 12.670, de 30 de dezembro de 1996, que dispõe acerca do ICMS no Estado do Ceará, revogando quase “*in totum*” a lei criadora do ICMS no Estado, permanecendo vigente até os dias de hoje apenas o seu art. 1º, o qual institui o referido imposto no Estado do Ceará. O atual Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997, que regulamenta a Lei nº 12.670/96, tratou de revogar, portanto, o ultrapassado Decreto nº 21.219/91.

Interessa-nos neste estudo a viabilidade de conceder desonerações tributárias aos contribuintes, mediante a utilização de instrumentos legais editados pelo gestor público, como instrumento capaz de gerar maior justiça social, com melhor distribuição de riquezas e redução de desigualdades sociais e regionais.

Neste contexto e, tendo em vista que o objetivo deste trabalho visa a aplicação da extrafiscalidade do ICMS como instrumento de intervenção na política de desenvolvimento regional, mais especificamente, na possibilidade de geração de emprego e renda no Estado do Ceará, em face das benesses fiscais concedidas pelo poder público estadual, passamos a fazer um primeiro recorde ao nosso estudo para tratarmos, pormenorizadamente, acerca deste tributo, conforme segue nos tópicos seguintes.

4.1 ASPECTOS GERAIS DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Trata-se, o ICMS, de um imposto indireto, real e não-cumulativo; ou seja, conforme nos ensina Machado (2003, p. 261-264) é indireto porque “o dever de pagar é atribuído pela lei a pessoa que está em relação jurídica com outras, supostamente possuidoras de capacidade contributiva, as quais transfere o ônus financeiro do tributo.” É real, visto que o *quantum* devido “é determinado levando-se em consideração apenas o objeto sobre o qual incide, seja um fato ou uma situação ou estado de fato. Importa a coisa e não a pessoa.” E, finalmente, é não-cumulativo, uma vez que “incide em cada etapa da circulação, acumulando-se sempre, sem qualquer preocupação com o número maior ou menor de operações pelas quais passe o produto.” Por ser a não-cumulatividade do ICMS um princípio constitucional de grande repercussão tributária, especialmente, para a cobrança do ICMS, este será objeto de estudo mais detalhado em tópico próprio desta pesquisa.

O vínculo obrigacional decorrente do dever de pagar um tributo nasce da ocorrência do fato imponível previsto em lei, como necessário e suficiente ao nascimento desse dever. Ataliba (1999, p. 49) nos ensina ao prescrever que “(...) uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo.”

Cada tributo tem um determinado *campo de incidência* onde se situam os fatos geradores. A hipótese de incidência define os fatos passíveis de gerar a obrigação tributária de recolher o tributo. Por sua vez, o fato gerador é a concretização da hipótese de incidência, ou seja, é a concretização de um fato previsto em lei.

No dizer do professor Machado (1997, p. 20), “(...) a hipótese de incidência significa a descrição, na norma, do fato que, se e quando ocorre, faz nascer a obrigação tributária, enquanto que o fato gerador designa a própria ocorrência, no mundo fenomênico, daquilo que na norma está descrito.”

Assim sendo, diz-se que há incidência do imposto quando se está diante de fato que realiza a sua hipótese de incidência. Portanto, primeiramente, temos uma descrição legislativa (hipotética) de um fato e, posteriormente, com a realização (ocorrência) deste fato, nasce a obrigação de pagar o tributo, no caso, o ICMS. Desta forma, temos que somente quando ocorre a subsunção do fato à norma é que nascerá a obrigação de pagar o tributo.

A doutrina majoritária relaciona os seguintes aspectos da hipótese de incidência tributária: 1. **Aspecto material**, ou nuclear, que nada mais é que o fato enquanto previsto na

norma; é a expressão de uma vontade legal, que qualifica um fato qualquer, abstratamente, formulando uma descrição antecipada, genérica e hipotética; 2. **Aspecto temporal**, ou seja, o momento em que se considera consumado a hipótese prevista na norma, melhor dizendo, o fato gerador; É um fato efetivo, imponível, localizado concretamente – acontecido, ocorrido; 3. **Aspecto espacial**, que diz respeito ao lugar em que se considera ocorrido o fato gerador, de suma importância, eis que define a unidade federada competente para respectiva cobrança; 4. **Aspecto subjetivo**, são os sujeitos da relação obrigacional. De um lado a pessoa jurídica de direito público competente para exigir o tributo (sujeito ativo) e, do outro, a pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento do tributo (sujeito passivo); 5. E, por fim, o **aspecto mensurável**, o qual determina o montante do imposto devido, mediante a definição de sua base de cálculo e a respectiva alíquota. É sempre mensurável, isto é, redutível a uma expressão numérica, de acordo com critérios estabelecidos na Lei. Assim, a Lei ao estabelecer a hipótese de incidência, já deverá prever sua base de cálculo *in abstracto* para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota ter-se-á o “*quantum*” do imposto devido. Resulta da seguinte fórmula: Base de Cálculo X Alíquota = ICMS.

Enfim, descrever a incidência da norma de tributação, significa, conforme ensina Machado (2003, p.109), “fixar todos os elementos de que se pode necessitar para a determinação do *quantum* do tributo e do sujeito passivo correspondente,” ou seja, é identificar a hipótese de incidência, a ocorrência do fato gerador, a identificação do sujeito passivo (contribuinte) e ativo (ente público), bem como, o local da ocorrência do fato gerador, além, de determinar a base de cálculo imponível e a alíquota respectiva.

Vale frisar que para efeito de tributação do ICMS, a *circulação de mercadoria* independe de ser **física** (ou seja, aquela em que a mercadoria circula fisicamente de um estabelecimento para o outro); **econômica** (em que o imposto irá incidir em todas as fases da cadeia econômica, desde o produtor até o consumidor final); ou **jurídica** (também chamada fictícia, em que a mercadoria não circula fisicamente de um estabelecimento para outro, mas haverá a transmissão de propriedade da mercadoria por conta e ordem de terceira pessoa), ou seja, haverá a incidência do imposto sempre que ocorrer a circulação de mercadoria, seja de forma física, econômica ou jurídica.

Importante salientar, ainda, que para fins de tributação do ICMS a expressão “mercadoria” empregada no texto normativo deve ser entendida como sendo todo objeto da atividade mercantil, ou seja, não é todo e qualquer bem móvel que pode ser considerado mercadoria, mas somente aquele que se destina à venda ou revenda no comércio e com fins lucrativos. Ademais, o ICMS sobre operações mercantis só pode ser exigido quando se

transfere a titularidade de uma mercadoria. Ou seja, a simples saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte para ser depositada em um armazém geral ou depósito fechado, por exemplo, não gera incidência do ICMS, visto que não há, neste caso, a transferência de titularidade. Contudo, é a lei ordinária estadual ou distrital que vai estabelecer o momento em que esta transmissão jurídica será tida por realizada, definindo a ocorrência do fato gerador.

4.1.1 Do Cálculo do Imposto: - Base de Cálculo e Alíquotas

A base de cálculo do ICMS pode ser definida como o núcleo do aspecto mensurável (ou mensurável) da hipótese de incidência tributária. É sobre a base de cálculo que o tributo incide. O ICMS tem vários fatos geradores. A cada hipótese de incidência estabelecida em Lei, deve corresponder uma determinada base de cálculo.

Em linhas gerais, em se tratando de circulação de mercadoria, a base de cálculo do ICMS corresponde, via de regra, ao valor da operação, total ou parcialmente, haja vista que alguns produtos estão sujeitos à redução da base de cálculo, como por exemplo, os produtos da cesta básica, que no Estado do Ceará possui uma base de cálculo reduzida em 58,82% ou 29,41%, conforme o produto. Contudo, em se tratando de prestação de serviço de transporte e de comunicação, via de regra é o preço do serviço, nos termos do seu campo de incidência tributária, podendo também sofrer alguma redução de base de cálculo por força de benefícios fiscais concedidos pelos estados da federação, como por exemplo, a prestação de serviço de transporte de passageiros no Estado do Ceará, que possui uma redução em sua base de cálculo em 58,82%.

No que tange à alíquota, pode-se defini-la como sendo o percentual que se aplica sobre a base de cálculo para determinar o valor do tributo. Objetivamente, podemos dizer que as alíquotas do ICMS no Estado do Ceará, atualmente, estão assim definidas:

- nas operações internas: Regra Geral: 17%; excetua-se as bebidas alcoólicas, armas e munições, fogos de artifício, fumo, cigarro e demais artigos de tabacaria, energia elétrica, joia, ultraleve e asa-delta, gasolina, querosene para aeronave, óleo diesel, álcool anidro e hidratado para fins combustíveis, que possuem alíquota de 25%;
- nas prestações internas: 25% para serviço de comunicação; 17% para serviço de transporte intermunicipal, e 12% para serviço de transporte de carga aéreo;
- na prestação interestadual: 4% para o serviço de transporte de carga aéreo;

- nas demais operações/prestações interestaduais destinadas a contribuinte: 12%.¹⁹

No caso das exportações, a Lei Complementar 87/96 prevê a não-incidência do imposto, não havendo, pois, alíquota a ser aplicada. A razão da exclusão tributária é incrementar a exportação de produtos e serviços brasileiros.

Para uma melhor compreensão do assunto, imaginemos o seguinte exemplo: - um comerciante “X”, com estabelecimento no Estado do Ceará, vende para um consumidor final uma geladeira no valor de R\$ 1.000,00. De acordo com o exemplo, podemos definir os seguintes aspectos da hipótese de incidência: 1. Aspecto material: circulação de mercadoria; 2. Aspecto temporal: saída a qualquer título de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, no caso, a venda; 3. Aspecto espacial: é o local da operação onde ocorreu o fato gerador, no caso, o Estado do Ceará; 4. Aspecto subjetivo: é o contribuinte de direito “X”, o qual realiza a operação de circulação de mercadoria; 5. Aspecto dimensível: que se subdivide em Base de Cálculo e Alíquota. No caso, a base de cálculo será o valor da operação: R\$ 1.000,00 e, a alíquota será de 17% (que é a alíquota geral aplicada no Estado do Ceará). Temos, pois, que o ICMS devido nesta operação será de R\$ 170,00 (B.C. X Alíquota = ICMS, ou seja: $1.000 \times 17\% = 170,00$).

4.1.2 O ICMS no Regime da Substituição Tributária

O regime da substituição tributária caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido em determinadas operações ou prestações a um sujeito passivo que não praticou o fato gerador determinante da obrigação tributária. Em outras palavras, na substituição tributária o contribuinte “A”, denominado contribuinte substituído, realiza uma operação ou prestação que configura fato gerador do imposto, porém cabe ao contribuinte “B”, denominado contribuinte substituto, o respectivo recolhimento.

A sistemática de tributação estabelecida pelo aludido regime, como técnica de recolhimento prevista na legislação tributária, permite, por parte da administração pública, um maior controle de fiscalização, facilitando a arrecadação, vez que concentra as obrigações de um universo de contribuintes em poucas empresas responsáveis. Assim, o regime funciona, ainda, como um importante instrumento de combate à evasão fiscal.

¹⁹ Referida alíquota foi estabelecida por Resolução do Senado Federal nº 22/89, no exercício de sua competência disciplinada pelo art. 155, § 2º, IV, CF/88.

4.2 DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

A não-cumulatividade do ICMS encontra abrigo na Carta Magna de 1988, que rege a matéria através de seu artigo 155, §2º, inciso I, estabelecendo que o ICMS “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.”

Depreende-se da leitura do dispositivo constitucional retro que a norma constitucional não estabelece o modo pelo qual será efetivada a não-cumulatividade do ICMS, ou seja, não se estabelece a técnica, o procedimento. A constituição, portanto, anuncia um princípio, deixando a cargo da lei infraconstitucional estabelecer a técnica, ou o procedimento, pelo qual efetivar-se-á tal princípio. O regime jurídico do princípio da não-cumulatividade, portanto, está definido na legislação infraconstitucional que regulamenta a matéria e pode ser concebido de duas formas, a saber: o regime do crédito financeiro e o regime do crédito físico.

O entendimento supra, contudo, não é unânime na doutrina. Para Derzi (1997, p. 93), por exemplo, a Constituição Federal consagra expressamente o princípio da não-cumulatividade do ICMS de forma ampla, concedendo o direito de crédito relativamente a todas as aquisições (inclusive bens de uso, consumo, ativo permanente e recebimento de serviços de transporte e comunicação), mas foi deformado, reduzido e limitado inconstitucionalmente pela legislação infraconstitucional.

Divergências à parte, resta-nos verificar a aplicabilidade e operacionalização dos dois regimes. Pelo regime do crédito financeiro é assegurado o crédito do imposto pago em todas as operações de circulação de bens e em todas as prestações de serviços, que constituam custo do estabelecimento, independentemente se compõem ou não o valor da operação ou da prestação do bem ou do serviço, respectivamente. É um regime de não-cumulatividade absoluta, ampla; ou melhor dizendo, é aquele regime no qual todos os custos, em sentido amplo, que vierem onerados pelo ICMS ensejam o crédito respectivo.

Pelo regime do crédito físico, só o imposto relativo às entradas de mercadorias que são vendidas pelo estabelecimento, ou que, no caso da indústria, integram fisicamente o produto industrializado a ser vendido, enseja crédito para compensação com o imposto devido na saída de tais produtos. Esta sistemática levou os doutrinadores a firmar entendimento que se trata de uma não-cumulatividade relativa, pois desconsidera o elemento financeiro e toma em consideração apenas o elemento físico do bem. Por este regime, os bens do ativo

imobilizado não geram créditos do ICMS quando utilizados em atividade alheia do estabelecimento, ou ainda, quando adquirido para o processo industrial, cuja saída posterior da mercadoria for isenta ou não tributada.

A efetivação do princípio da não-cumulatividade ocorre por ocasião da apuração do valor do imposto a ser pago. De um lado, as entradas de mercadorias e de serviços prestados, tributados e que ensejam crédito; de outro, as saídas de mercadorias e de prestações de serviços tributados, ensejando débito. Toma-se, então, o total dos débitos e dos créditos em determinado período, subtraindo-se um do outro. O saldo devedor é o valor do imposto a ser pago naquele período. Havendo saldo credor, será este transferido para o período seguinte. Desta forma, opera-se a compensação entre os créditos e os débitos, recolhendo-se o saldo devedor, quando for o caso, ou transferindo-se para o período seguinte o saldo credor que porventura existir.

O Congresso Nacional ao regulamentar a matéria por meio da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, devidamente publicada no Diário Oficial da União (DOU), em 16 de setembro de 1996, transcreve, nos termos do seu art. 19²⁰, “*ipsis litteris*”, o que já está previsto na constituição federal de 1988, perdendo uma excelente oportunidade de uniformizar em todo o território nacional regras mais claras e eficientes abarcando toda sistemática de tributação do aproveitamento/compensação do crédito fiscal. Referida LC tratou apenas de regulamentar algumas situações pontuais de vedações, restrições e limitações do crédito fiscal, deixando a cargo de cada ente da Federação estabelecer o regime jurídico a ser adotado nas demais operações/prestações não disciplinadas pela norma.

A Lei nº 12.670, de 1996, que dispõe acerca do ICMS no Estado do Ceará, trata sobre o assunto, em capítulo próprio – “Da Sistemática de Apuração do Imposto”, estabelecendo em seu artigo 46 que “o ICMS 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 por este ou por outro Estado.” A tabela 3, abaixo, ilustra o dispositivo da legislação alencarina, com base no seguinte exemplo: imagine uma indústria vendendo determinada mercadoria por R\$ 1.000,00 (um mil reais) para um atacadista local. Este, por sua vez, revende para um varejista deste Estado, por R\$1.300,00 (um mil e trezentos reais) e que, finalmente, é adquirida por um consumidor final por R\$ 1.500,00 (um mil e quinhentos reais).

²⁰ “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.” (BRASIL. LC 87/1996).

Considerando que todas estas etapas de circulação de mercadoria há a incidência do ICMS à alíquota de 17%. O princípio da não-cumulatividade do ICMS está assim representado:

Tabela 3 - Exemplifica a técnica da não-cumulatividade do ICMS

Contribuinte	Valor da Operação	Débito do Imposto (D)	Crédito do Imposto (C)	Apuração do ICMS: (D – C)
ATACADISTA	1.300,00	221,00	170,00	51,00
VAREJISTA	1.500,00	255,00	51,00	204,00

Fonte: Elaborado pelo autor

O princípio da não-cumulatividade permite que o valor tributado na etapa anterior, incorporado no preço da mercadoria, não sofra nova incidência na etapa subsequente. Como o abatimento se dá via imposto contra imposto, caso a etapa anterior ocorra sem incidência (isenção, imunidade, diferimento etc), não haverá crédito a ser compensado. Da mesma forma que, havendo não incidência na etapa seguinte, fica vedado o crédito correspondente.

Via de regra, a isenção ou não incidência, implicam na anulação dos créditos relativos às operações anteriores. Excepcionalmente, com base na legislação pertinente poderá haver a manutenção de tais créditos. É o que ocorre, por exemplo, nas operações de saídas de mercadorias para o exterior, por força do disposto no art. 155, § 2º, X, *a*, da CF/88, ao estabelecer que, embora tais operações sejam hipóteses de não-incidência de ICMS, o crédito das mercadorias adquiridas, ou dos insumos empregados no processo industrial, poderá ser objeto de apropriação pelo remetente das mercadorias a serem exportadas. Neste caso, pelo princípio da não-cumulatividade, o crédito mantido em conta gráfica pelo contribuinte, poderá ser abatido com débitos decorrentes de outras operações tributadas. Caso o contribuinte não venha a praticar operações tributadas, a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 3º, inciso II, autoriza a transferência deste saldo credor para outro estabelecimento da mesma empresa, ou para terceiros, na forma disciplinada pela legislação de cada ente federado.

Por esta sistemática de tributação, o Fisco termina antecipando o imposto que, teoricamente, só seria devido por ocasião do consumo, além de colocar, conforme salienta Mattos (2006, p. 274) “todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de industrialização e circulação como responsáveis pela arrecadação.”

Não se pode olvidar, contudo, desde a entrada em vigor do princípio da não-cumulatividade²¹ no federalismo brasileiro muitas controvérsias e questionamentos são postos

²¹ Segundo Mattos (2006, p. 274), a eficácia da não-cumulatividade deu-se a partir de 1º de abril de 1989, data da entrada em vigor do atual Sistema Tributário Nacional (ADCT, art. 34).

em discussão, tanto na doutrina, como no judiciário, em razão do inconformismo dos regramentos que tratam acerca deste princípio. A começar pelo texto constitucional que ao disciplinar a matéria não adotou o regime jurídico pelo qual dito princípio deveria ser efetivado, deixando a cargo das leis infraconstitucionais enfrentar a matéria.

A Lei Complementar 87/96, que regulamenta o ICMS no federalismo fiscal, também não foi enfática, visto que ora restringe, ora proíbe e ora é omissa ao disciplinar o dito princípio, senão vejamos: São hipóteses de restrições/proibições ao não aproveitamento do crédito de ICMS decorrente: i) do consumo de energia elétrica pelas empresas comerciais e prestadoras de serviços, exceto se, quando do seu consumo resultar operações/prestações de saídas para o exterior, na proporção destas sobre as saídas totais. Neste caso, somente as indústrias que, comprovadamente, consumam energia em seu processo industrial poderão apropriar-se de tal crédito, sem quaisquer restrições. Ora, a energia elétrica consumida por um estabelecimento comercial ou prestador de serviço, constitui custo indireto relevante para a formação de preços, seja da mercadoria vendida, ou do serviço prestado; ii) dos bens adquiridos para consumo no estabelecimento. Apesar da LC 87/96 permitir o aproveitamento de tais créditos, até hoje os contribuintes não puderam efetivar este direito, em virtude das constantes prorrogações sofridas pelo diploma legal em comento por força de pressões dos governos estaduais, os quais alegam necessidades de caixa, possíveis fraudes, difícil controle por parte do Fisco para acompanhar e fiscalizar ditas operações, dentre outros motivos; iii) serviço de comunicação que apesar da LC 87/96, em seu texto original, permitir o aproveitamento do crédito pelos contribuintes do ICMS, dita norma, também, vem sofrendo constantes prorrogações ao longo do tempo, pelos mesmos motivos já comentados. iv) operações isentas ou não-tributadas, cujo ICMS incidiu nas operações precedentes a estas, salvo com relação a produtos agropecuários. Veja que o legislador permite, exclusivamente, para os aludidos produtos a utilização de tais créditos, restringindo o direito dos contribuintes quando se tratar de outros produtos, sem qualquer justificativa plausível para tanto. v) dos bens do ativo permanente. Neste caso, a restrição são de duas ordens. Primeiro, o legislador proíbe o crédito integral por ocasião da aquisição do bem, devendo o contribuinte apropriar-se, mensalmente, na razão de 1/48 (um inteiro e quarenta e oito avos) do crédito, de forma proporcional às suas saídas tributadas, no período de quatro anos. Após este prazo, havendo saldo remanescente este deverá ser anulado. Segundo, caso o contribuinte venha dar saída a este bem antes do período de quatro anos, fica proibido de se creditar do saldo remanescente, devendo, neste caso, repassar o crédito restante para o contribuinte adquirente do bem.

Naquilo que a Lei Complementar foi omissa, cada ente federado tratou de

regulamentar a matéria. No Estado do Ceará, por exemplo, a Lei nº 12.670, de 1996, fez algumas restrições/proibições do direito de crédito pelos contribuintes. Cite-se, como exemplo, dentre outras, as seguintes: i) quando o ICMS destacado no documento fiscal for maior do que o exigível na forma da lei, o seu aproveitamento como crédito terá por limite o valor correto;²² aquisições de mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, nos termos definidos em regulamento;²³ a entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço cuja saída for isenta ou não tributada.²⁴

Estas restrições ao princípio da não-cumulatividade, leva autores renomados como Mattos (2006, p. 280), chegue a conclusão de que o ICMS “tornou-se um imposto cumulativo ou meio não cumulativo, ao inteiro sabor das leis complementares, que são ditadas no interesse arrecadatório das Fazendas Estaduais e sob a complacência do Poder Judiciário.”

De fato, o princípio da não-cumulatividade do ICMS, da forma como está sendo operacionalizado, foge completamente o real propósito de existir, visto que fora pensado para onerar o consumo, jamais a produção ou o comércio. Um país que comporta vinte e sete entes federados, com tanta desigualdade regional e propósitos políticos tão divergentes, fica quase que impossível ampará-lo no ordenamento jurídico. Com tantas restrições e proibições, a não-cumulatividade fulmina, inclusive, com a ideia de ser o ICMS um imposto com repercussão exclusiva no consumidor final, visto que, como bem assevera Mattos (2006, p. 280), “(...) tais proibições, restrições, equívocos e omissões, por outro lado, importam num ônus para as empresas que participam do ciclo da circulação de mercadorias e da prestação de serviços.”

Por todos estes motivos, entendo ser premente a necessidade de uma reforma fiscal que contemple algo, verdadeiramente, diferente do atual modelo baseado na não-cumulatividade. Duas alternativas podem ser postas a discussão. A primeira, é a levantada por Mattos (2006, p.281), ao prescrever que “a não-cumulatividade do ICMS na incidência plurifásica pode ceder passo à incidência monofásica, única, como a instituída pela Emenda Constitucional 33/01 sobre operações com combustíveis e lubrificantes.” Esta proposta também é defendida por Borges (1983, p.206), descrevendo que,

(...) Com efeito, nada impede, exceto razões de política fiscal, viesse o ICM a recair sobre uma única etapa do processo econômico circulatório, gravando apenas o respectivo ato jurídico (operação). (...), “o que a Constituição preserva é simplesmente o dever de ser abatido o ICM cobrado nas operações anteriores, se e enquanto plurifásica a sua incidência. Ao contrário, se monofásico, nada há que abater, nenhum crédito a ser resguardado, exceto se a lei o prevê, p. ex., em relação a

²² §3º do art. 51 da Lei nº 12.670, de 1996.

²³ Art. 52, caput, da Lei nº 12.670, de 1996.

²⁴ Art. 53, II, da Lei nº 12.670, de 1996.

certos insumos da produção ou industrialização de mercadorias.

A segunda, é abolir definitivamente a não-cumulatividade do ordenamento constitucional, dando lugar para a cumulatividade do ICMS, a exemplo do que ocorre com os impostos federais (Pis, Cofins, CSLL, dentre outros). Ou seja, por esta proposta o ICMS passa a incidir em toda a cadeia econômica e o imposto é cobrado pelo ente tributante onde a mercadoria fosse efetivamente consumida (princípio do destino).

Data máxima vênia, entendo que tanto a primeira como a segunda propostas restam ultrapassadas. A não-cumulatividade do ICMS, tanto na incidência plurifásica como monofásica, é um problema para o federalismo fiscal brasileiro. Primeiro, porque envolve mais de uma unidade da Federação, com interesses distintos; e, segundo, não simplifica o tratamento tributário, que a sociedade tanto reclama em face da complexidade que é o nosso sistema tributário nacional, que, conforme saliente Derzi (2008, p.256) “o funcionamento simplificado dependerá, acima de tudo, da implementação do disposto no art. 37, XXII, da Constituição da República, integrando-se as Administrações Tributárias das Fazendas Públicas envolvidas”.

Já no que tange à cumulatividade do ICMS, apesar de ser um mecanismo mais simples de tributação, o passado já demonstrou que a denominada “cobrança em cascata” por onerar a produção e a circulação, constitui em um ineficiente mecanismo de tributação, restando provado a importância de desonerar a cadeia econômica, visto que o ICMS é um imposto que deve incidir sobre o consumo, e não sobre a produção e as etapas de circulação. Ademais, como bem observa Gouvêa (2006, p.163), “A tributação cumulativa distorce preços, onera exportações e estimula a verticalização das empresas, valores sobre os quais a incidência não cumulativa é neutra.”

Acredito que o mais adequado para resolver o problema no federalismo brasileiro, seria uniformizar as alíquotas do ICMS nas operações interestaduais, mediante Resolução do Senado Federal, estabelecendo uma sistemática de tributação que vise uma tributação neutra na origem, com a consequente cobrança no destino, à exemplo do que já ocorre hoje nos países mais desenvolvidos, que integram o Bloco da União Europeia; e ainda, devendo-se estabelecer sanções ao estado que descumprir as normas constitucionais e complementares acerca do imposto. Dada a relevância do princípio de destino como pressuposto para a cobrança do ICMS no federalismo brasileiro, passa-se a adentrar no próximo tópico algumas considerações.

4.3 OS PRINCÍPIOS DE ORIGEM E DESTINO DO IMPOSTO SOBRE O CONSUMO

O ICMS é, por excelência, um imposto que incide sobre o consumo de mercadorias ou bens de forma indireta, ou seja, toda a carga tributária contida em cada etapa de circulação da mercadoria ou bem até o seu efetivo consumo é repassada pelo(s) respectivos vendedores (contribuintes de direito) para o consumidor final (contribuinte de fato).

Mattos (2006, p.273-274), assevera que o ICMS é “um tributo teoricamente neutro²⁵ nas fases de produção e circulação das mercadorias e serviços, já que quem deve suportar integral e unicamente sua carga é o consumidor final”; ou seja, complementa o mesmo autor, “onera o consumo e nunca a produção ou o comércio, adaptando-se às necessidades de mercado.”

Por tributação sobre o consumo, nos ensina Gouvêa (2006, p. 155), “compreende-se aquela que incide em alguma etapa do processo produtivo, mas que é totalmente repassado via preços ao consumidor final.”

Por conseguinte, por se tratar de um imposto sobre o consumo, deparam-se os estados Federados com a questão da tributação quando a circulação da mercadoria envolver mais de uma unidade da Federação.

Atualmente, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu a repartição de receita tributária entre os estados de origem e o de destino, em que o estado de origem fica com uma parcela do imposto, devendo a complementação da carga ser cobrada pelo estado de destino, onde a mercadoria vai ser efetivamente consumida. Contudo, a tributação moderna caminha no sentido de estabelecer o princípio de destino como forma de cobrança do imposto sobre o consumo, com a neutralização da cobrança na origem, à exemplo do que hoje já ocorre com o IVA nos países membros da União Europeia.

No Brasil, a proposta foi amplamente discutida no curso da esperada Reforma Tributária, encontrando muita resistência dos representantes que integram as regiões Sul e Sudeste, por concentrarem em seus territórios um número expressivo de empreendimentos industriais. Há que se ressaltar, entretanto, que a tributação com foco no destino, com a neutralização da cobrança pelo estado de origem, é a mais justa política tributária a ser aplicada no Federalismo brasileiro, principalmente quando o assunto em pauta refere-se ao desenvolvimento regional, visto que são nas regiões Norte e Nordeste que estão os maiores consumidores dos bens produzidos, principalmente, pelos estados integrantes das regiões Sul

²⁵ De acordo com Teixeira (2002, p. 16), “O princípio da neutralidade no Brasil vem sendo denominado de princípio da não-cumulatividade”.

e Sudeste, revertendo-se em favor dos estados sobre os quais são efetivamente consumidos.

A tributação com base no princípio de destino, com a neutralização da cobrança na origem, além de evitar a burocracia da dupla tributação (origem e destino), elimina com os efeitos da guerra fiscal, na medida que, com fundamento no princípio da não-discriminação em razão da origem e destino²⁶, a carga tributária suportada na respectiva operação deve ser a mesma daquela praticada nas operações internas pelo estado de destino. Neste particular, há que se ressaltar, contudo, que se o estado de destino onerar o contribuinte em razão da origem, ou ainda, se o estado de origem incentivar, mediante reembolsos compensatórios ditas operações, em ambos os casos, além da inconstitucionalidade da política aplicada, resultará nos mesmos males do que hoje já ocorre com a concorrência entre os estados.

Destarte, para evitar tais efeitos danosos à federação, faz-se necessário harmonizar a legislação tributária interna dos vinte e sete entes federativos, no sentido de um estado não poder tributar de forma diferenciada produtos procedentes de outra unidade federativa, devendo utilizar-se da mesma tributação aplicada em seu território para os produtos oriundos de outros estado. Da mesma forma, o estado de origem fica impedido de conceder qualquer tratamento diferenciado aos produtos produzidos por seus contribuintes e destinados a outros estados. A harmonização legislativa faz-se necessária, pois visa eliminar os efeitos decorrentes da guerra fiscal entre os estados, que tanto entrava o processo de desenvolvimento regional.

A sistemática de tributação com base na efetivação do princípio de destino, possui como principais vantagens, na simplificação do modelo tributário atualmente existente, evitando o reembolso ou ressarcimento de créditos tributários; e assegura um único local de tributação com a aplicação uniforme das regras existentes no estado tributante.

Por fim, resta cristalino o entendimento de que o ICMS no federalismo fiscal necessita ser reformulado. No entanto, a discussão já se arrasta há décadas no Congresso, por questões, obviamente, de conveniência política de uma parcela de governantes interessados em manter em seus territórios uma concentração de parques industriais, prejudicando o desenvolvimento das regiões consumidoras e, portanto, rompendo com princípios basilares do pacto federativo, inerentes à colaboração e a cooperação entre os entes da federação.

²⁶ Esclarece Xavier (2010, p. 213) que “o Princípio da Não discriminação é corolário do princípio geral da igualdade no que tange ao critério da nacionalidade. Da mesma forma que este consiste na obrigação de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, assim também o princípio da não discriminação proclama a irrelevância da nacionalidade para fundar um tratamento desigual entre sujeitos que se apresentem objetivamente em situação idêntica, ficando vedada qualquer discriminação tributária, quer esta se traduza numa tributação 'mais onerosa', quer numa mera tributação 'diferente'.”

4.4 OS BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS POR MEIO DO ICMS À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO VIGENTE

A isenção consiste na dispensa, por lei, do pagamento de um tributo devido. Constitui uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, nos termos do CTN.

Como visto alhures, a C.F/88 trata do ICMS em seu art. 155, inciso II; e seu § 2º. Esse mandamento constitucional, deve ser respeitado por todas as demais normas do ordenamento jurídico tributário, visto que estão em posição hierarquicamente inferiores ao texto Maior. Ainda, de acordo com a vigente C.F/88,²⁷ cabe à Lei Complementar regulamentar como a concessão de benefícios fiscais de ICMS deverão ser concedidos.

A Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, devidamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, estabelece que as concessões de benefícios fiscais com base no ICMS serão concedidas ou revogadas através de decisão unânime dos representantes dos Estados e do Distrito Federal, mediante a elaboração de convênios em reuniões nas quais estejam presentes representantes de todos os entes federativos. O governo federal cria, em 1975, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão responsável pela celebração e ratificação pelos Estados e pelo Distrito Federal de convênios por eles firmados e ratificados em matéria tributária. Referido órgão está formalmente inserido na estrutura do Ministério da Fazenda, com assento garantido aos diversos titulares das pastas das fazendas estaduais (secretários de fazenda).

Dita Lei Complementar, portanto, dispõe as regras disciplinadoras dos convênios que tratam sobre a concessão dos benefícios fiscais de ICMS. Referida norma, estabelece que são considerados benefícios fiscais os seguintes: (i) isenção; (ii) redução da base de cálculo; (iii) devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; (iv) créditos presumidos; (v) quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no ICMS, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; e (vi) prorrogações e às extensões das isenções presentes até a data de vigência da referida Lei Complementar.

A norma em comento estabelece, ainda, que somente por decisão unânime dos Estados representados poderá ser concedido benefício fiscal do ICMS e a sua revogação, total ou parcial, dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes. As regras contidas em convênio aplicam-se, inclusive, às Unidades da Federação

²⁷ CF/88, art. 155, § 2º, inciso XII, g)

cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que os mesmos tenham sido celebrados.

Uma vez firmado o convênio, este deverá ser publicado no Diário Oficial da União (DOU), no prazo de 10 dias, a contar da data final da reunião em que o resolução foi tomada. Após este prazo, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação disporá de 15 dias para pulicar decreto ratificando ou não os convênios celebrados. Considera-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado. Na prática, porém, via de regra, a ratificação é tácita; somente se verificando a manifestação quando um ente federado, por algum motivo, não deseja que o convênio seja ratificado, o que é muito difícil acontecer, pois quando um convênio é firmado, a matéria nele contida já foi objeto de diversas reuniões, com a presença de técnicos fazendários que discutem exaustivamente a política desejada pelo Estado representado.

A não-ratificação expressa pelo Poder Executivo estadual, de pelo menos um membro da federação (no caso de concessão de benefício fiscal) ou de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação (no caso de revogação total ou parcial de benefício) importa na rejeição do convênio firmado.

Até 10 dias depois de findo o prazo de ratificação dos convênios, deve ser publicada no DOU a informação relativa à ratificação ou à rejeição. Os convênios entrarão em vigor no trigésimo dia após tal publicação, salvo disposição em contrário, vinculando, a partir daí, todas as Unidades da Federação, inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião em que o ato foi celebrado.

Como se vê, as desonerações fiscais em matéria de ICMS submetem-se a um ordenamento posto, e não a “uma manifestação de generosidade do ente “Estado” para determinado setor ou empreendimento”, como bem observa BUFFON (2009, p.224).

Na prática, porém, constata-se um número cada vez maior de benefícios fiscais concedidos pelos entes da federação em desacordo com a legislação vigente, principalmente em relação ao ICMS, trazendo inúmeras consequências para o Pacto federativo, dentre as quais, a “guerra fiscal”, fenômeno que vem abalando a relação entre os diversos estados-membros, gerando uma competição não-cooperativa que afeta a federação. Dada a relevância do tema, passamos, a seguir, tecer alguns comentários acerca das consequências da política extrafiscalista do ICMS no federalismo brasileiro.

4.5 CONSEQUÊNCIAS DA POLÍTICA EXTRAFISCALISTA DO ICMS

Visando compreender melhor a extrafiscalidade adotada pelos estados federados se faz necessário entender o contexto econômico e político no qual surgem as normas que tratam destas desonerações fiscais, bem como o impacto e os reflexos que causam para o desenvolvimento social, econômico e regional.

Giambiagi e Além (2008, p. 15) observam que:

[...] o funcionamento do sistema de mercado não é, por si só, capaz de assegurar altos níveis de emprego, estabilidade dos preços e altas taxas de crescimento econômico. Sendo assim, a intervenção do governo pode ser importante no sentido de proteger a economia de flutuações bruscas, caracterizadas por alto nível de desemprego e/ou alto nível de inflação. Para isso, os principais instrumentos macroeconômicos à disposição do governo são as políticas fiscal e monetária.

O Estado atua por indução ao conceder tratamentos privilegiados, mediante a concessão de incentivos/benefícios fiscais, a determinadas categorias econômicas para direcionar condutas destes em favor do desenvolvimento social e regional (geração de empregos, por exemplo), em troca de estímulos economicamente mais vantajosos (redução da carga tributária aos empresários, por exemplo).

Na prática o que ocorre é uma troca de favores, enquanto o Estado concede redução de carga tributária como mecanismo redutor de custos, fortalecendo o crescimento e maior competitividade de determinadas categorias econômicas, em contrapartida, referidas empresas estimulam o desenvolvimento regional, gerando empregos e maior distribuição de renda no Estado.

Não resta dúvida, porém, que esta política de incentivos fiscais, traz algumas consequências. Em primeiro lugar, há que se alertar para o fato de que as normas indutoras concessivas de tratamento diferenciado destinadas a determinados setores da categoria econômica, conferem a estes posição privilegiada no mercado, em detrimento dos que, por algum motivo, não possuem o mesmo tratamento. Neste particular, conclui-se que nem sempre a política fiscal por indução legislativa se manifesta de forma economicamente positiva, ao menos para uma parcela dos concorrentes que se encontram em situação de desigualdade perante os demais.

Outro efeito a destacar é que, o governo federal visando a efetivação do direito ao desenvolvimento, tendo como foco reduzir as desigualdades sociais e regionais, começou a desenvolver políticas extrafiscais com o propósito de cumprir um dos preceitos

constitucionais, que é o da garantia dos direitos sociais. Visando complementar esta política do governo federal, os estados da federação, mais precisamente, os estados da região norte e nordeste, a partir da década de 1960, implementam em seus territórios políticas voltadas para as concessões de incentivos fiscais, visando atrair grandes empreendimentos industriais, gerando emprego e renda local. Inicia-se, assim, uma verdadeira disputa dos governos estaduais pela atração destes investimentos na região. Esta política de incentivos fiscais pelos Estados, contudo, traz algumas vantagens e desvantagens à federação.

Uma das vantagens que se pode destacar quando o Estado resolve conceder benefícios fiscais com o objetivo de atrair grandes empresas para a região menos desenvolvida é, sem sombra de dúvida, uma melhoria na qualidade de vida da população na medida em que movimentam a economia local, gerando emprego e renda para um maior grupo de pessoas, especialmente, àquelas que mais precisam trabalhar. Pelo menos, este é o principal objetivo que se espera com esta política.

Contudo, há que se destacar algumas desvantagens de política de incentivos fiscais. A primeira delas é o que estamos vivenciando até os dias de hoje, a denominada “guerra fiscal.” Ao arrepio do ordenamento constitucional,²⁸ os Estados, incluindo o Distrito Federal, não seguem as prescrições normativas, concedendo as benesses fiscais de forma unilateral, mediante aprovação de Leis específicas junto às respectivas Casas Legislativas, desrespeitando os comandos legais, gerando verdadeiros conflitos tributários, ou mais precisamente, a denominada “guerra fiscal”, estabelecendo-se uma federação entre seus membros, os quais atuam, isoladamente, em busca de melhores resultados aos seus respectivos territórios.

Penso que, somente com uma efetiva cooperação e coordenação entre as três esferas governamentais poderia gerar efeitos positivos ao federalismo brasileiro, no sentido de se corrigir desigualdades regionais com a efetiva promoção do desenvolvimento social.

É mister que uma proposta de reforma do sistema tributário se faz premente. Contudo é preciso estar atento para que o novo modelo possa, de fato, estabelecer a efetiva integração dos entes federados sem, contudo, ameaçar as suas respectivas autonomias, visto que, com bem salienta Amaral Filho (2010, p.17) “a autonomia relativa dos estados, no tocante à condução das suas políticas de desenvolvimento, a qual compreende também mecanismos fiscais de atração, não pode ser sacrificada em nome de uma “guerra fiscal.”

²⁸ Constituição Federal, art. 146, III, alínea a)

4.6 A GUERRA FISCAL E A NECESSÁRIA REFORMA TRIBUTÁRIA

Conforme visto ao longo deste trabalho, o constituinte de 1988 optou por atribuir aos Estados e ao Distrito Federal a competência para criar o ICMS em seus respectivos territórios. Se por um lado, houve maior autonomia destes entes federados, por outro, com intuito de atrair investimentos à região, trouxe, como consequência, a denominada *guerra fiscal*. Apesar dos inúmeros dispositivos constitucionais que tratam de normas acerca do ICMS, inclusive, com restrições às concessões de benefícios fiscais, conforme preceitua o art. 155, § 2º, XII, g, da CF/88, ao impedir que, unilateralmente, seja concedido tal benesse, exigindo que Lei Complementar discipline a forma como os Estados e o Distrito Federal, conjuntamente, deliberem sobre a matéria; não foram suficientes para evitar a competição gerada entre os entes regionais.

É fato que os incentivos concedidos pelos estados constituem medidas extrafiscalistas que excluem total ou parcialmente créditos tributários, com a finalidade de desenvolver economicamente uma determinada unidade federativa. Contudo, como salientam Martins e Marone (2006, p.52)

Não se pode olvidar que as concessões unilaterais, ao arripio do ordenamento jurídico vigente, gera efeitos colaterais negativos decorrente da competitividade entre os diversos entes federados, desencadeando a denominada “Guerra Fiscal”, caracterizada pela “exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados.

A política fiscal torna-se um problema de difícil resolução. Com a manifestação política de vários setores sociais, a questão tributária passa a ser questionada, inclusive através do Judiciário. A constitucionalidade de várias leis, medidas provisórias e decretos são objetos de discussões frequentes perante o Supremo Tribunal Federal (STF). A sociedade, representada pelos mais diversos setores, também faz críticas e reclama do atual modelo implantado pelo nosso sistema tributário brasileiro, apontando, dentre outras deficiências do sistema, as seguintes: a não-consideração da capacidade contributiva no momento de se decidir acerca de um imposto; uma forte carga fiscal sobre as empresas; número excessivo de impostos, gerando desentendimento geral; “brechas” nas leis, o que dificulta a fiscalização e facilita a sonegação, entre outras críticas. E não é sem sentido que se tem discutido, há duas décadas, acerca de uma ampla reforma tributária.

O modelo econômico adotado no Brasil a partir da década de 90 promoveu uma

verdadeira espécie de disputa entre os entes federados subnacionais em busca da valorização do capital, intensificando, cada vez mais, a rivalidade entre os governos subnacionais no federalismo brasileiro, que utiliza a tributação do ICMS como arma principal, razão pela qual mais que urgente, é uma necessidade, que uma Reforma Tributária aconteça no Brasil.

O Estado de Pernambuco, por exemplo, através do Programa de Desenvolvimento de Pernambuco – PRODEPE, instituído pela Lei nº 11.675/99, e regulamentado pelo Decreto nº 21.959/99, concede aos estabelecimentos industrial ou comercial atacadista que promova operações de saídas de mercadorias um crédito presumido correspondente ao percentual de 3% (três por cento) do valor total das saídas interestaduais, e ainda, um crédito de 3% (três por cento) do valor da transferência, referente à entrada por transferência de mercadoria de estabelecimento industrial localizado em outras unidades da federação.

O Distrito Federal, por meio do Decreto nº 29.179/2008, instituiu ao fabricante e comércio atacadista de diversos segmentos, a opção pela sistemática de apuração mensal do ICMS de aplicação de percentuais fixos sobre o valor das saídas de mercadorias, em substituição ao regime normal de tributação, equivalente a 1,10% (um vírgula dez por cento) a 3% (três por cento), dependendo do tipo de produto, nas saídas interestaduais e, 1,10% (um vírgula dez por cento) a 6,75% (seis vírgula setenta e cinco por cento) nas saídas dentro Distrito Federal.

Os Estados da Paraíba, Rio Grande do Norte e Piauí, vizinhos nosso, também estabeleceram em suas respectivas unidades da Federação, tratamento diferenciado aos atacadistas locais, dificultando, sobremaneira, a sobrevivência dos atacadistas localizados no Ceará, em vista da concorrência desleal em função da desigualdade de carga tributária praticada pelos mesmos.

Contudo, como bem resume Amaral Filho (2010, p.09), “não se pode dizer que uma política estadual de atração de investimento, com base na concessão de incentivos fiscais, é boa ou ruim, somente pelo ângulo fiscal”. É fato que, a concessão de incentivos fiscais, para atração de investimentos, pode, sim, provocar um desequilíbrio, uma vez que a unidade da federação que o concede “causa sobre os seus vizinhos uma externalidade negativa, que só pode ser corrigida com a generalização da mesma prática.” (Amaral Filho, 2010, p. 11).

Noutro giro, aprofunda Amaral Filho (2010, p. 16),

É natural que, dentro dessa concorrência, o instrumento fiscal seja utilizado, principalmente porque a distribuição dos fatores de localização é desigual, o que produz defasagens de incentivos privados entre as localidades. As localidades centrais, dotadas de melhores fatores locais, oferecem maior atratividade às empresas, enquanto as localidades periféricas, com fatores inferiores, exercem

menos atratividade. A lógica é que cada localidade ofereça um incentivo que seja proporcional à defasagem de incentivo privado revelada, entretanto, o que se passa muitas vezes é que essa lógica é atropelada pela concorrência fiscal irracional entre as localidades.

É fato que com o advento da atual Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal tiveram um significativo avanço político e conseqüente aumento de receita tributária, uma vez que ao campo de incidência do antigo ICM foram adicionadas outras hipóteses de incidência tributária passando o aludido imposto denominar-se ICMS.

Disciplina Carraza (2005, p.35) que,

A fórmula adotada pela Constituição de 1988, de aglutinar impostos diferentes debaixo do mesmo rótulo (ICMS), além de não ser das mais louváveis, sob o aspecto científico, está, na prática, causando grandes confusões. De fato, o legislador ordinário, nem sempre afeito à melhor técnica, tem, com frequência, dispensado o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o ICMS pode alcançar.

Bonavides (2009, p.357-360), alerta para a necessidade de uma profunda revisão federativa, aconselhando a introdução de um federalismo de inspiração regional, “marcado pela presença e participação ativa de entes regionais no quadro geral das competências autônomas com feição política.” De acordo com a proposta sugerida pelo referido autor, a criação de um “poder regional” seria provido de autonomia e erigido em eixo político de promoção e defesa de todos os interesses regionais, de forma que, da mesma maneira que a Constituição Federal de 1988 converteu em realidade o chamado “poder municipal”, transformando o município numa peça do sistema federativo, nada obsta a que se produza numa reforma constitucional a quarta instância política da Federação, contemplando também as Regiões, dando-lhes a dimensão de princípio federativo sobre bases regionais.

A Constituição de 1988 deu um grande e importante passo ao recepcionar a constitucionalização administrativa das Regiões em seu art. 43; porém, adverte Bonavides (2009, p. 358),

A recepção constitucional das Regiões se fez de forma estritamente administrativa, para efeito apenas de uma ação do Poder Central num “mesmo complexo geoeconômico e social”, tendo em vista o desenvolvimento, a integração de regiões em desenvolvimento e a composição dos organismos regionais “na forma da lei” para execução de planos regionais em conjugação com os planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, bem como os incentivos regionais. Toda essa matéria ficou deferida a lei complementar e a legislação ordinária.

A adoção de um poder com bases regionais é veementemente combatida por alguns constituintes, especificamente, do Sudeste, sob a alegativa de que “a introdução de semelhante fórmula poderia levar ao separatismo e à desagregação da unidade nacional.”

Bonavides (2009, p.359). Ora, a alegação não tem qualquer fundamento, muito pelo contrário, os Estados-membros, sem perderem sua autonomia constitucionalmente consagrada e garantida como cláusula pétrea do Pacto federativo, teriam mais força perante o Governo central para conduzir políticas de desenvolvimento regional, por exemplo, se estiverem unidos pelo princípio federativo das regiões, estando estas dotadas de autonomia política.

Ademais, entendo que a criação de uma instância federativa das Regiões, com base constitucional, fortalece a união regional, resultando na eliminação dos efeitos danosos decorrentes da atual “*guerra fiscal*”, ao convergir em uma única proposta a solução mais viável de desenvolvimento regional para cada ente da federação. E, como bem salienta Bonavides (2009, p.359), “A nova instância (...) compatível com a relação federativa, longe de enfraquecer os Estados-membros, representaria o órgão de competência legítima para conduzir e executar a política de provimento das necessidades comuns da Região.”

A proposta da criação das Regiões como quarta instância federativa, defendida por Bonavides, ainda está longe de ser materializada. O assunto em pauta, atualmente, volve-se para a reformulação de um dos impostos mais expressivos e problemático do país: o ICMS, através da propalada reforma constitucional tributária, denominada “Reforma Tributária”.

O governo federal, na figura do Ministro da Fazenda, Joaquim Levy, propõe como solução para pacificar os efeitos nocivos da guerra fiscal no federalismo brasileiro uma redução gradual das alíquotas interestaduais de forma a unificá-las, a médio prazo, a uma alíquota interestadual única equivalente a 4%.²⁹

Contudo, a solução encontrada pelo governo federal cria uma demanda por compensações, tendo em vista a importância do ICMS para as receitas estaduais, não sendo possível diminuir de uma hora para outra as arrecadações dos estados. Destarte, é preciso dar tempo para que os orçamentos sejam devidamente ajustados à nova realidade.

O governo decide valer-se de um outro projeto, o substituto à Lei nº 7.492, de 1986, que trata de crimes contra o sistema financeiro nacional, ou seja, àqueles que compõem o chamado direito penal econômico, à exemplo dos crimes de lavagem de dinheiro, sonegação fiscal, crimes contra o mercado de capitais, dentre outros.

²⁹ Atualmente, prevalece a repartição da receita tributária entre os estados de origem e destino nas operações interestaduais, ou seja, as alíquotas aplicadas na respectiva operação/prestação variam de acordo com a origem e o destino do produto, de forma que, nas saídas interestaduais oriundas das regiões sul e sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo, pertence ao estado de origem o percentual correspondente a aplicação da alíquota de 7% (sete por cento) quando o produto for destinado às regiões Norte e Nordeste, Centro-Oeste, inclusive o Estado do Espírito Santo, e de 12% nos demais casos. Já nas saídas oriundas das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo, o percentual de alíquota devido a estes estados corresponde a 12% (doze por cento), qualquer que seja o destino. Os estados de destino, em qualquer das situações referenciadas ficam com a diferença entre as alíquotas aplicadas nos seus respectivos estados e a alíquota interestadual.

Considerando que a legislação brasileira não prevê a responsabilidade penal da pessoa jurídica, com exceção dos crimes ambientais definidos pela Lei nº 9.605, de 1998, a elucidação desses crimes passa pela descoberta das pessoas físicas que deverão ser responsabilizadas pelos resultados criminosos das pessoas jurídicas. Essa investigação é dificultada pelo fato da própria estrutura organizacional da pessoa jurídica servir como fator de ocultação da elucidação dessas condutas, gerando uma dificuldade probatória. Portanto, vislumbra-se a dificuldade de obtenção de prova processual no tocante à autoria desses crimes, o que pode levar a uma indesejada "lacuna de punibilidade".

O governo federal visa identificar esses autores no âmbito das pessoas jurídicas, concedendo uma anistia, na esfera do direito penal, àqueles que tiverem dinheiro no exterior não declarado à Receita Federal, desde que feita a devida regularização, mediante o pagamento dos tributos incidentes, e multa, com base na aplicação, em ambos os casos, de um percentual equivalente a 17,5% (dezesete vírgula cinco por cento).

Do total arrecadado, a União fica com a parcela correspondente aos tributos e, no que tange ao percentual cobrado em razão da multa, servirá para compor um fundo para compensar a perda dos estados pela redução das alíquotas de ICMS. O referido projeto de Lei já foi devidamente formalizado por uma Medida Provisória (MP 683/2015), assinada pela presidente Dilma Rousseff no dia 14 de julho de 2015. A norma em alusão institui o Fundo de Desenvolvimento Regional e Infraestrutura e o Fundo de Auxílio à Convergência das Alíquotas do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, com a finalidade de facilitar o comércio interestadual e estimular o investimento produtivo e o desenvolvimento regional.

Nos termos do art. 1º da referida norma, o Fundo de Desenvolvimento Regional e Infraestrutura - FDRI, fundo especial de natureza contábil, vinculado ao Ministério da Fazenda, foi instituído com a finalidade de reduzir as desigualdades socioeconômicas regionais, custear a execução de projetos de investimento em infraestrutura e promover maior integração entre as diversas regiões do País, nos termos do disposto no art. 3º, caput, inciso III, da Constituição.

Por seu turno, a constituição do FDRI fica condicionada à: I - instituição e arrecadação de multa de regularização cambial tributária relativa a ativos mantidos no exterior ou internalizados; II - aprovação e implementação da resolução do Senado Federal por meio da qual sejam reduzidas as alíquotas do ICMS incidente nas operações e prestações interestaduais; e III - celebração do convênio entre os Estados e o Distrito Federal por meio

do qual sejam disciplinados os efeitos dos incentivos e benefícios fiscais ou financeiros cuja concessão não tenha sido submetida à apreciação do Confaz.³⁰

Por seu turno, a constituição do FAC-ICMS fica condicionada à: I - instituição e arrecadação de multa de regularização cambial tributária relativa a ativos mantidos no exterior ou internalizados; II - aprovação e implementação da resolução do Senado Federal por meio da qual sejam reduzidas as alíquotas do ICMS incidente nas operações e prestações interestaduais; e III - implementação do convênio entre os Estados e o Distrito Federal por meio do qual sejam disciplinados os efeitos dos incentivos e benefícios fiscais ou financeiros cuja concessão não tenha sido submetida à apreciação do Confaz e dos créditos tributários a eles relativos;³¹

O Senado Federal, antecipando-se a exigência da aludida norma, aprovou em 07 de abril de 2014, o Projeto de Lei Complementar, (PLS 130/2014), que permite convalidar incentivos dados pelos governadores para atrair investimentos, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

De acordo com os senadores, o fim da guerra fiscal chegará com a votação do projeto de resolução que reduzirá alíquotas do ICMS cobrado quando uma mercadoria é transportada do estado produtor para o estado consumidor.³²

Nessa mesma linha, os Secretários de Fazenda de todos os estados da Federação por meio do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, em reunião extraordinária, realizada em Brasília, aprovaram o Convênio 70, de 29 de julho de 2014, o qual dispõe sobre as regras que deverão ser observadas para fins de celebração de convênio que trate da concessão de remissão e anistia de créditos tributários relativos a incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS autorizados ou concedidos pelas unidades federadas sem aprovação do CONFAZ, bem como da sua reinstituição.

O Fundo de Auxílio Financeiro para Convergência de Alíquotas do ICMS, vinculado ao Ministério da Fazenda, pretende auxiliar financeiramente Estados e DF durante o período de convergência das alíquotas do ICMS, compreendido como os oito anos seguintes ao efetivo início da convergência.

Espera-se que com estas medidas o governo possa por fim à guerra fiscal no federalismo brasileiro, porém, somente o tempo poderá provar o contrário.

³⁰ Governo Federal. Medida Provisória nº 683, de 13 de julho de 2015, § 1º do art. 1º.c/c art. 21 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv683.htm

³¹ *Idem*, art. 12, c/c art. 21.

³² Senado Federal. Portal Senado Presidência. Disponível em: <http://www12.senado.gov.br/senado/presidencia/noticia/renan-calheiros/plenario-aprova-convalidacao-de-incentivos-fiscais-e-novo-icms>. (Último acesso: 04 de agosto de 2015).

5. A (EXTRA)FISCALIDADE DO ICMS NO CONTEXTO DA POLÍTICA PÚBLICA DE GERAÇÃO DE EMPREGO E RENDA NO ESTADO DO CEARÁ

A busca do pleno emprego é princípio consagrado pela Constituição Federal de 1988. Assim, é com base na regra Matriz que o Estado encontra amparo para legitimar medidas com vistas a atingir seus objetivos. Os gestores trazem para si a necessidade de intervir no domínio econômico, mediante o estabelecimento de tratamento diferenciado e simplificado às empresas, visto serem estas as geradoras de emprego. O objetivo é fortalecer tais empresas, criar facilidades, conceder benefícios, para que possam surgir, se multiplicar, crescer e perdurar no mercado, gerando, com isso, empregos.

Na tentativa de atrair investimentos à região, diversos entes da federação concedem regimes especiais de tributação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS àqueles contribuintes que resolvam ali se estabelecer, seja outorgando créditos, seja facilitando a forma de pagamento do tributo estadual ou até mesmo concedendo isenções.

Em decorrência desta política extrafiscalista, a partir da década de 1960, o Estado do Ceará passa a implementar políticas de desenvolvimento regional, com foco na industrialização regional, surgindo, assim, o principal instrumento de política industrial no Estado, o FDI - Fundo de Desenvolvimento Industrial.

Com o advento da Constituição de 1988, estas políticas ganharam mais força em face da autonomia administrativa concedida aos entes federados pela Carta Magna, permitindo que os estados federados, inclusive o Ceará, criassem e implementassem em seus territórios, políticas de desenvolvimento regional.

Nesse contexto, o Estado do Ceará vem procurando estabelecer uma política tributária que atenda aos fins sociais, com o fito de garantir a manutenção do emprego e renda local, mediante medidas postas em prática pelo gestor público responsável. A política extrafiscal conferida pela administração pública estadual ao comércio atacadista do gênero alimentício no Estado do Ceará, com base na Lei nº 14.237/08, traduzida em forma de renúncia fiscal, visa condicionar comportamentos econômicos e sociais dos contribuintes cearenses, na medida que os obrigam a, anualmente, ao aumento de arrecadação e a geração de emprego no estado, conferindo concretude aos princípios constitucionais.

5.1 A POLÍTICA DE INCENTIVOS FISCAIS NO ESTADO DO CEARÁ

Como visto ao longo deste estudo, é no campo da intervenção por indução que o Estado encontra a justificativa para estabelecer políticas fiscais, aqui denominadas de políticas extrafiscais, como mecanismo de intervenção na política de desenvolvimento social e regional.

No nordeste, as políticas para a promoção do desenvolvimento regional foram implementadas a partir de 1960, com a criação da SUDENE, no Estado de Pernambuco. O principal instrumento desta política foi a concessão de incentivos fiscais às industriais que viessem se instalar na região, em troca da geração de emprego e renda local. Muitas empresas atraídas pelo “prêmio fiscal” instalaram-se, principalmente, nos Estados de Pernambuco e Bahia.

O Estado do Ceará, sentindo a necessidade de dotar o estado de uma infraestrutura necessária ao processo de industrialização e desenvolvimento estabelecida pela política extrafiscal, aborda a matéria, pela primeira vez, em 1963, por meio do PLAMEG (Plano de Metas Governamentais). Contudo, a política de incentivos fiscais, somente veio a se consolidar no estado em 1979, quando o governo federal lançou na capital alencarina, o projeto denominado “III Polo Industrial do Nordeste”, objetivando a instalação de polos industriais na região. Neste mesmo ano, o Governo do Estado cria o Fundo de Desenvolvimento Industrial – FDI, por meio da Lei nº 10.367, de 7 de dezembro de 1979, objetivando estabelecer políticas públicas, combinada com a manutenção de uma eficiente administração pública e de uma gestão fiscal adequada. Complementarmente, foram criados programas que utilizariam os recursos do FDI, sendo que entre estes se destaca o Programa de Atração de Investimentos Industriais (PROVIN), criado no início da década de 1980.

O Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – FDI, é tido como um importante instrumento de atração de investimentos industriais para a economia cearense, que faz parte de uma política ampla de indução ao desenvolvimento do Estado aliado à utilização de outras políticas de apoio ao desenvolvimento industrial. O poder executivo do Estado do Ceará, regulamentou dita Lei, por meio do Decreto nº 29.183, de 08 de fevereiro de 2008, o qual consolida e regulamenta a legislação do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – FDI, devidamente publicada no DOE em 15 de fevereiro de 2008. Com base na legislação vigente, pode-se dizer que a política industrial implantada no Estado do Ceará compreende: 1. Ações voltadas para atração seletiva de investimentos industriais, visando a formação e o adensamento das cadeias produtivas selecionadas e a formação de aglomerações espaciais; 2.

Disponibilidade de infraestrutura necessária para a implantação e pleno desenvolvimento da atividade produtiva; 3. Apoio e indução ao desenvolvimento industrial objetivando: 3.1. O fortalecimento da rede de instituições voltadas para o desenvolvimento socioeconômico e a absorção e disseminação de novas tecnologias, 3.2. A atração e o fortalecimento de empresas locais de base tecnológica, 3.3. A geração e o incremento de cadeias produtivas, 3.4. O desenvolvimento da indústria do turismo e; IV - treinamento e capacitação de mão-de-obra.

Aliado a esta política de incentivos à indústria, estabeleceu-se uma nova política de incentivos direcionados, desta vez, às empresas locais, independentemente do segmento econômico que a mesma desempenha. À título de exemplo, o Ceará, através da Lei Complementar nº 79, de 16 de julho de 2009, institui o Fundo de Desenvolvimento do Comércio Varejista – FDCV, que tem como objetivo promover o crescimento e o desenvolvimento das atividades comerciais no Estado do Ceará.

Outro importante instrumento de incentivo às empresas distribuidoras locais, visando o desenvolvimento regional e social, foi a edição da Lei nº 14.237, de 10 de novembro de 2008, a qual dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações realizadas por contribuintes do ICMS, enquadrados nas atividades econômicas especificadas no aludido diploma legal.

Com base na supra citada Lei, o Estado do Ceará, publicou o Decreto nº 29.560, de 27 de novembro de 2008, estabelecendo um regime de substituição tributária nas operações realizadas por contribuintes atacadistas e varejistas do segmento alimentício, especificados na norma em alusão. A sistemática de tributação implementada visa tornar competitivos os contribuintes do ramo alimentício no Estado do Ceará, em face das benesses fiscais concedidas pelos estados vizinhos, especialmente, Paraíba e Pernambuco, neutralizando, desta maneira, a concorrência desleal entre os contribuintes que exercem a mesma atividade econômica.

Importante salientar, ainda, que o referido instrumento legal, possibilitou, também, conceder um tratamento mais simplificado e favorecido aos contribuintes atacadistas de produtos alimentícios instalados no Estado do Ceará, como medida de política atrativa de investimento regional, visando geração de emprego e renda local, cuja norma será objeto de nosso estudo, a ser tratada no próximo tópico de forma mais detalhada.

5.2 A SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO ESTABELECIDADA PARA O COMÉRCIO ATACADISTA DO GÊNERO ALIMENTÍCIO NO ESTADO DO CEARÁ

Almejando proteger os atacadistas locais da concorrência desleal entre os diversos contribuintes localizados em outras unidades federadas que adentram em território cearense amparados por normas contempladoras de benefícios fiscais, concedidos ao arrepio da legislação federal, especificamente a Lei Complementar nº 87/96, o Estado do Ceará editou a Lei nº 14.237, de 10 de novembro de 2008, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações realizadas por contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, enquadrados nas atividades econômicas que indica e dá outras providências.

Os estabelecimentos enquadrados nas atividades econômicas, indicados nos anexos I e II da supra citada lei, ficam responsáveis, na condição de substituto tributário, pela retenção e o recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes até o consumidor final, quando da entrada ou da saída da mercadoria ou da prestação de serviço de comunicação, conforme disposto em regulamento.

À Cecon/Catri, com base em estudos técnicos proferidos pelos servidores da Assessoria de Estudos, Pesquisa e Desenvolvimento Institucional (Adins), da Sefaz/Ce, após exaustivas reuniões com a administração superior e representantes do setor atacadista local, coube regulamentar a Lei nº 14.237, de 10 de novembro de 2008, o que veio a resultar na publicação no Diário Oficial do Estado (DOE), do dia 27 de novembro de 2008. Referida Lei foi devidamente regulamentada pelo Decreto nº 29.560, de 27 de novembro de 2008, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações realizadas por contribuintes atacadistas e varejistas enquadrados nas atividades econômicas que indica, e dá outras providências.

De acordo com o referido Decreto, o ICMS, devido no regime da substituição tributária (ICMS-ST), deverá ser recolhido pelos contribuintes indicados em seus anexos I e II, por ocasião da entrada da mercadoria no estado, sendo que, os contribuintes enquadrados em seu Anexo I são **atacadistas**, enquanto que, os contribuintes enquadrados no seu Anexo II, são **varejistas**, ambos do segmento de produtos alimentícios e demais atividades compatíveis com o mesmo segmento, conforme se depreende das tabelas 4 e 5, expostas a seguir:

Tabela 4 - Especifica os contribuintes atacadistas de que trata o Decreto nº 29.560/2008

CNAE-Fiscal	DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA
4623108	Comércio atacadista de matérias-primas agrícolas com atividade de fracionamento e acondicionamento associada.
4623199	Comércio atacadista de matérias-primas agrícolas não especificadas anteriormente.
4632001	Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados.
4637107	Comércio atacadista de chocolates, confeitos, balas, bombons e semelhantes.
4639701	Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral.
4639702	Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, com atividade de fracionamento e acondicionamento associada.
4 646002	Comércio atacadista de produtos de higiene pessoal.
4 647801	Comércio atacadista de artigos de escritório e de papelaria.
4649408	Comércio atacadista de produtos de higiene, limpeza e conservação domiciliar.
4635499	Comércio atacadista de bebidas não especificadas anteriormente.
4637102	Comércio atacadista de açúcar.
4 637199	Comércio atacadista especializado em outros produtos alimentícios não especificados anteriormente.
4644301	Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano.
4632003	Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiadas.
4 691500	Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios.
4693100	Comércio atacadista de mercadorias em geral, sem predominância de alimentos ou de insumos agropecuário.

Fonte: Ceará. Decreto nº 29.560, de 27 de novembro de 2008. Publicado no DOE em 27/11/2008.

Tabela 5 - Especifica os contribuintes varejistas de que trata o Decreto nº 29.560/2008

CNAE- Fiscal	DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA
4 711301	Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – hipermercados.
4711302	Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – supermercados.
4712100	Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – minimercados, mercearias e armazéns.
4721103	Comércio varejista de laticínios e frios.
4721104	Comércio varejista de doces, balas, bombons e semelhantes
4729699	Comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado e m produtos alimentícios não especificados anteriormente.
4 761003	Comércio varejista de artigos de papelaria.
4789005	Comércio varejista de produtos saneantes domissanitários.
4771701	Comércio varejista de produtos farmacêuticos sem manipulação de fórmula.
4771702	Comércio varejista de produtos farmacêuticos com manipulação de fórmulas.
4771703	Comércio varejista de produtos farmacêuticos homeopáticos.
4772500	Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal.

Fonte: Ceará. Decreto nº 29.560, de 27 de novembro de 2008. Publicado no DOE em 27/11/2008.

Para efeito do recolhimento do ICMS-ST, de que trata a respectiva sistemática de tributação, os aludidos contribuintes deverão aplicar a carga tributária líquida estabelecida nos termos do Anexo III do supra citado Decreto, sobre o valor do documento fiscal relativo às entradas de mercadorias.

Importante ressaltar, que a carga líquida de que trata a norma em questão varia de acordo com o estado de origem e a alíquota aplicada nas operações internas neste estado. À título de exemplificação, cite-se uma operação em que o atacadista local esteja adquirindo arroz e enlatados (ervilha, milho verde, azeitonas), oriundos do Estado de São Paulo. De acordo com a norma em questão, o produto “arroz” por ser integrante da cesta básica no Estado do Ceará, a carga líquida a ser utilizada nesta operação deverá ser de 6,80% (seis vírgula oitenta por cento); já no caso dos enlatados, como são tributados internamente com a alíquota de 17%, a carga tributária líquida a ser utilizada pelo contribuinte-atacadista, neste caso, deverá ser de 16,50% (dezesesseis vírgula cinquenta por cento), sobre o valor do documento fiscal, conforme nos mostra a tabela 6, abaixo:

Tabela 6 - Especifica as Cargas Líquidas do ICMS a recolher pelos Contribuintes Atacadistas e Varejistas do Gênero Alimentício no Estado do Ceará.

CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO	MERCADORIA (carga tributária interna)	Do Próprio Estado	Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste, e o Estado do Espírito Santo	Regiões Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo
ATACADISTAS (ANEXO I)	7% - Cesta Básica	2,70%	4,70%	6,80%
	12% - Cesta Básica	4,60%	8,10%	11,60%
	17% - Regra Geral	6,50%	11,50%	16,50%
	25% - (vinhos, sidras e bebidas quentes)	7,26%	25,85%	33,00%
VAREJISTAS (ANEXO II)	7% - Cesta Básica	1,05%	3,46%	5,52%
	12% - Cesta Básica	1,80%	5,93%	9,46%
	17% - Regra Geral	2,60%	8,40%	13,40%
	25% - (vinhos, sidras e bebidas quentes)	7,26%	25,85%	33,00%

Fonte: Ceará. Decreto nº 29.560, de 27 de novembro de 2008. Publicado no DOE em 27/11/2008.

Por se tratar de um recolhimento submetido à sistemática no regime da substituição tributária, todo o imposto recolhido na entrada da mercadoria neste estado pelo adquirente alcança até o final da cadeia econômica, ou seja, até o consumidor final.

Ressalte-se que, o referido Decreto não dispensa o recolhimento do ICMS-normal, devido por ocasião da importação de mercadoria do exterior do País; do adicional do ICMS destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza (FECOP) e, ainda, estabelece uma cobrança adicional no percentual de 5% (cinco por cento), quando das entradas de mercadorias oriundas de contribuintes de outras unidades da Federação que possuam algum tratamento tributário benéfico no estado de origem, devidamente relacionados em ato normativo expedido pelo Secretário da Fazenda, a título de neutralização dos benefícios fiscais obtidos em desacordo com a Lei Complementar nº24/75, ou ainda, quando por qualquer motivo o imposto não tenha sido recolhido ao Estado de origem, no todo ou em parte, seja decorrente de alguma decisão administrativa ou judicial.³³

Observe-se, ainda, que a legislação em comento prevê um acréscimo na carga líquida especificada acima, quando o remetente da mercadoria for optante pelo Simples Nacional, nos percentuais de 3% (três por cento), nas operações internas; 4% (quatro por cento), quando procedentes dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo e, 6% (seis por cento), quando procedentes dos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo. A taxação a mais objetiva igualar a carga tributária com os demais contribuintes não optantes, já que estes remetem a mercadoria com a tributação “cheia” (ou seja, 7% quando oriundos das regiões Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo ou 12%, quando oriundo das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste, e o Estado do Espírito Santo), enquanto que àqueles, em razão do tratamento favorecido aos optantes do simples nacional remetem a mercadoria com uma tributação ínfima.

Com relação à base de cálculo, o legislador estabelece que será o valor da operação praticada, ou seja, o valor da mercadoria, incluídos os valores do IPI, frete e carreto, seguro e outros encargos transferidos ao destinatário;³⁴ podendo o Secretário da Fazenda, mediante edição de ato normativo, estabelecer valores mínimos de referência que serão admitidos para efeito de cálculo do imposto devido, levando em consideração os preços praticados no mercado interno consumidor.³⁵

Os contribuintes que receberem mercadorias em transferência deverão agregar sobre a base de cálculo acima referida o percentual de 30% (trinta por cento).³⁶ Isto porque ao receberem mercadorias em transferência o preço por eles adquiridos é o de custo e, portanto,

³³ Ceará. Decreto nº 29.560, de 27 de novembro de 2008. Publicado no DOE em 27/11/2008. Parágrafo Primeiro do Art. 2º.

³⁴ *Idem*, Art. 2º, Caput

³⁵ *Idem*. Art. 2º, § 3º.

³⁶ *Idem*, Art. 2º § 4º

menor que as mercadorias recebidas para comercialização pelos demais contribuintes. A medida visa colocar em condições de igualdade e concorrência todos os contribuintes, evitando que empresas de outros estados prejudique os comerciantes locais.

Atente-se para o fato de que a sistemática de tributação pelo regime da substituição tributária mediante a aplicação de uma carga tributária líquida sobre o valor da operação é estabelecida para todo o segmento de produtos alimentícios em geral, independentemente, de ser atacadista ou varejista. Contudo, visando fortalecer o segmento atacadista no estado, o legislador estabelece uma redução de até 41,18% (quarenta e um vírgula dezoito por cento) das cargas líquidas previstas no Anexo III do referido Decreto, especificadas na tabela 6, acima comentada, aos atacadistas enquadrados no Anexo I da norma em questão, devidamente elencados na tabela 4, supra, desde que, mediante a celebração de Regime Especial de Tributação (RET), firmado entre o representante da empresa e o titular da Pasta fazendária,³⁷ o contribuinte-atacadista preencha as seguintes condições, sem prejuízo de outras impostas na legislação estadual, salvo motivo justificado: 1. comprove capacidade financeira, mediante apresentação de Declaração de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica e Pessoa Física dos sócios; 2. **Apresente aumento real de recolhimento do ICMS em relação ao exercício anterior**; 3. Apresente taxa de adicionamento positiva; 4. **Comprove geração de emprego** e, 5. Tenha o estabelecimento físico neste Estado.^{38 39}(grifo nosso).

Ao instituir incentivos fiscais às empresas que contratam empregados, a administração pública utiliza-se do caráter extrafiscal, com intuito de estimular condutas por parte dos contribuintes, compatíveis com o ordenamento constitucional que admite a igualdade e o equilíbrio nas relações sociais e regionais entre as diferentes regiões do país.

Passa-se a analisar, a seguir, a extrafiscalidade promovida pelo Estado do Ceará ao comércio atacadista de alimentos como instrumento de concretização de valores constitucionais, utilizando-se, para tanto, da análise comparativa do aumento de arrecadação aos cofres públicos e da geração de emprego, antes e durante a vigência da legislação regente.

³⁷ *Idem*, Art. 4º, caput.

³⁸ *Idem*, Art. 4º, § 7º.

³⁹ A norma prevê, ainda, que também não será firmado ou renovado Regime Especial de Tributação com contribuinte que: 1. esteja irregular quanto ao cumprimento de recolhimento do ICMS e obrigações tributárias acessórias previstas na legislação; 2. tenha débito de qualquer natureza inscrito ou não na Dívida Ativa do Estado, ou que esteja inscrito no Cadine; 3. tenha sido denunciado por prática de crime contra a ordem tributária; 4. esteja na condição de depositário infiel; 5. seja parte em processo de suspensão, cassação ou baixa de ofício, da inscrição no Cadastro Geral da Fazenda; 6. utilize o estabelecimento, preponderantemente, como centro de distribuição de mercadorias para as suas filiais ou empresas coligadas e interdependentes com atividades de vendas ao varejo; 7. durante o ano-calendário, efetue venda direta ao consumidor final superior ao percentual de dez por cento do seu faturamento, por mais de três meses consecutivos ou não.

5.3 A EXTRAFISCALIDADE DO ICMS APLICADA AO SEGMENTO ATACADISTA DO GÊNERO ALIMENTÍCIO NO ESTADO DO CEARÁ NO PERÍODO 2009-2014

Necessário e conveniente que o administrador público tenha em mãos o diagnóstico realizado após o decurso de um determinado tempo da concessão de um benefício fiscal concedido, com intuito de averiguar a necessidade de continuar ou não com a política fiscal aplicada. Como bem observa Nabais (2009, p. 665),

Apresentar-se-ão como desnecessários os benefícios fiscais, com os quais já não se atinjam os objetivos que presidiram à sua instituição, porque com eles se passou a prosseguir objetivos completamente diferentes, ou porque sem eles os comportamentos pretendidos dos contribuintes se verificariam na mesma, como será o caso da introdução (ou reintrodução) de benefícios fiscais para favorecer a adoção de comportamentos que, já antes, vinham sendo seguidos.

Destarte, acaso se constate que a política da extrafiscalidade aplicada tenha atingido o fim para a qual foi criada, concluir-se-á pela eficácia da política fiscal. Caso contrário, poder-se-á chegar as seguintes conclusões: 1. Que o **benefício fiscal concedido é ilegítimo**, por não estar sendo utilizado como meio de atingir os princípios constitucionais de desenvolvimento, mediante a geração de emprego e renda local; seja porque os contribuintes não atingiram os objetivos para os quais a norma foi criada; seja porque com, ou sem benefício, o comportamento dos contribuintes seria o mesmo; 2. Que o **benefício fiscal criado é inadequado, injusto e violadores da igualdade material**, como bem observa Nabais (2009, p. 666), porque “criam maiores vantagens para quem delas menos precisa e, ao contrário, menores vantagens para quem delas mais carece”; 3. Ou ainda, que o **benefício fiscal é desproporcional ou excessivo**, seja porque provocam desvantagem em relação aos demais concorrentes, tornando-se arbitrários, “(...) por limitarem injustamente o universo dos beneficiários”; seja porque “(...) revelam-se inconstitucionais por serem excessivos na afetação nomeadamente das liberdades econômicas dos contribuintes concorrentes.” (NABAIS, 2009, p.667).

Assim, com o objetivo de verificar a eficácia da legislação aplicada ao segmento atacadista de produtos alimentícios como instrumento de política pública de geração de emprego e renda no Estado do Ceará, sem que haja perda de receita ao erário, passa-se a investigar os valores arrecadados aos cofres públicos a título de recolhimento do ICMS, bem como, os quantitativos de empregos gerados pelo referido segmento nos últimos cinco anos após o início da vigência da norma em questão (2009-2014).

Inicialmente, trataremos do impacto financeiro aos cofres públicos. Para tanto,

selecionamos as seguintes CNAEs (Classificação Nacional de Atividade Econômica), com base na Lei nº 14.237/08, conforme nos mostra a tabela 7, abaixo:

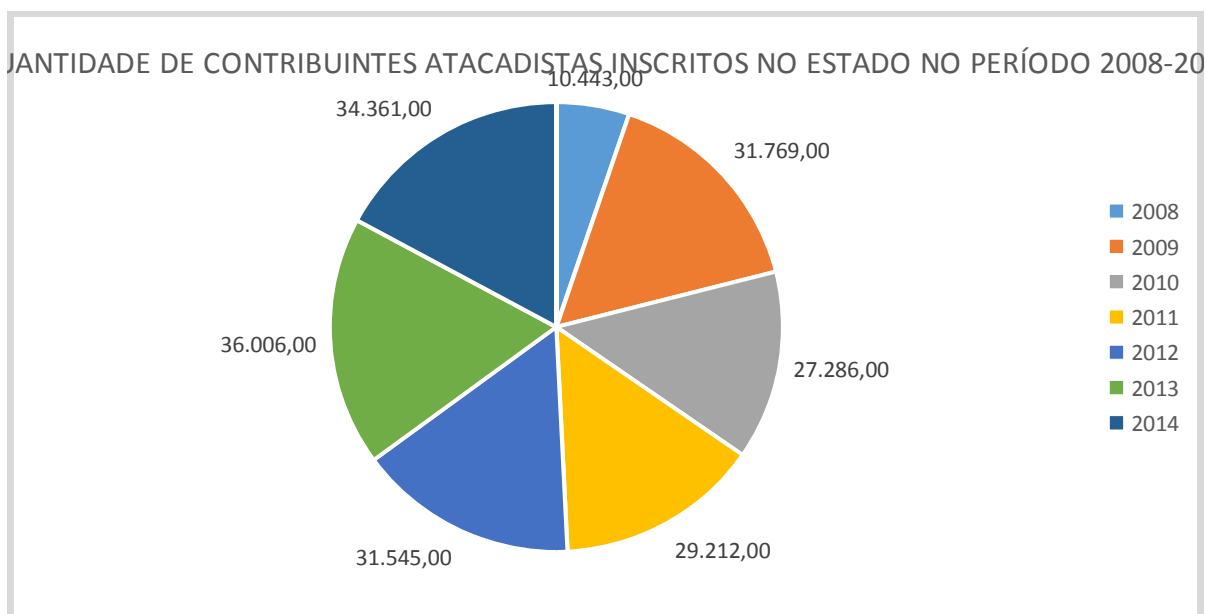
Tabela 7 - Códigos de Atividades Econômicas do Comércio Atacadista de Alimentos – CNAE

CNAE-Fiscal	DESCRIÇÃO
4623108	Comércio atacadista de matérias-primas agrícolas com atividade de fracionamento e acondicionamento associada.
4623199	Comércio atacadista de matérias-primas agrícolas não especificadas anteriormente.
4632001	Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados.
4637107	Comércio atacadista de chocolates, confeitos, balas, bombons e semelhantes.
4639701	Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral.
4639702	Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, com atividade de fracionamento e acondicionamento associada.
4635499	Comércio atacadista de bebidas não especificadas anteriormente.
4637102	Comércio atacadista de açúcar.
4637199	Comércio atacadista especializado em outros produtos alimentícios não especificados anteriormente.
4632003	Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiadas, farinhas, amidos e féculas, com atividade de fracionamento e acondicionamento associada.

Fonte: Ceará. Lei nº 14.237/08, de 10 de novembro de 2008. Publicada em 13/11/2008.

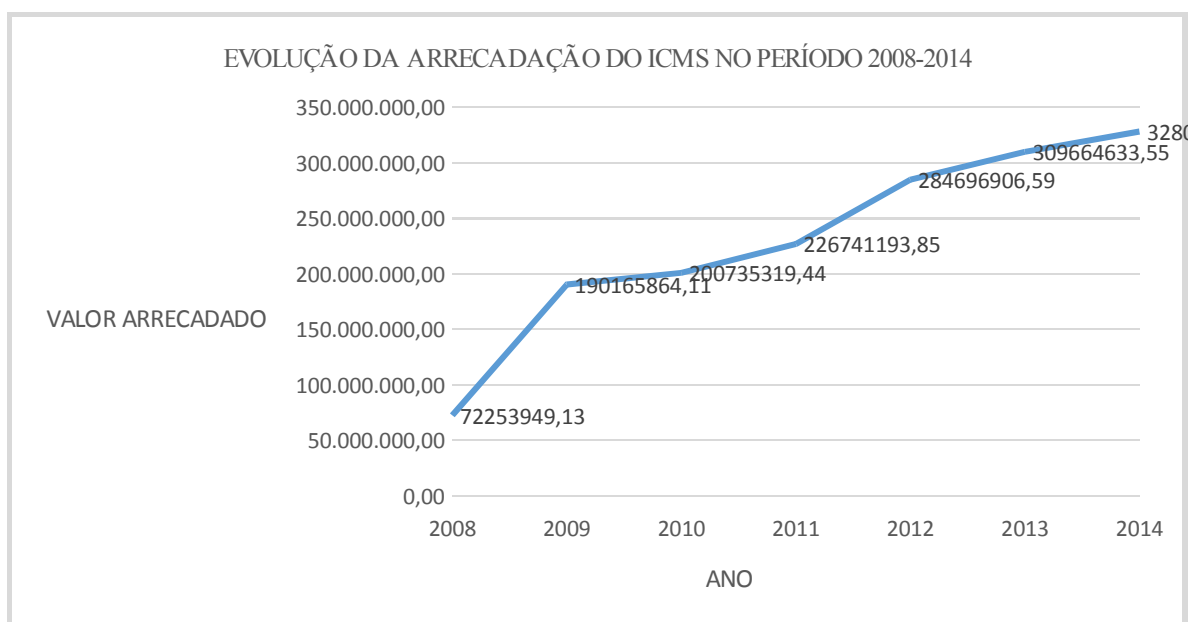
Uma vez selecionadas as categorias de atividades econômicas dos atacadistas do gênero alimentício com base no Anexo I da Lei nº 14.237/2008, encaminhou-se Ofício ao Coordenador de Arrecadação da SEFAZ/CE (Apêndice A) com intuito de obter as informações necessárias à análise do presente estudo.

De acordo com os dados fornecidos pela Sefaz/CE, nos termos do Relatório Gerencial (Anexo A), constata-se ter havido um aumento significativo de contribuintes inscritos no estado no primeiro ano de vigência da Lei em comparação ao ano anterior, conforme se depreende da análise feita por meio do gráfico 1, abaixo, devidamente elaborado com base no Relatório retro comentado. Tal fato pode ter ocorrido em função do atrativo do benefício fiscal aplicado ao segmento, ocasionando tanto a instalação de novas empresas na região, como a regularização das já existentes, as quais viviam na informalidade. Neste ponto, a norma trouxe uma vantagem tanto para o contribuinte que procurou se regularizar perante o Fisco, trazendo-lhes inúmeros benefícios, como para o estado, que ampliou a sua base de arrecadação com novas inscrições e, por conseguinte, aumentando sua receita tributária.

Gráfico 1 - Atacadistas de Alimentos Inscritos no Estado do Ceará (Período 2008-2014)

Fonte: Dados obtidos com base em Relatório Gerencial expedido pela SEFAZ/CE

No que tange à arrecadação do ICMS, no mesmo período, ou seja, 2008-2014, também verifica-se uma evolução crescente em termos arrecadatórios. Como nos mostra o gráfico 2, abaixo, a evolução da arrecadação no período em apreço é crescente, principalmente, quando comparado antes da vigência da Lei em comento (2008) e após a sua publicação.

Gráfico 2 - Evolução da Arrecadação do ICMS do Segmento Atacadista (2008-2014)

Fonte: Dados obtidos com base em Relatório Gerencial expedido pela SEFAZ/CE

Comparando-se o dois gráficos retro, verifica-se que de acordo com os dados obtidos com base no Gráfico 1, em 2010, (segundo ano de vigência da norma), houve uma redução do número de contribuintes inscritos no referido segmento quando comparado com o ano anterior. No entanto, apesar da redução de inscrições, percebe-se que a arrecadação do estado não foi afetada, conforme nos mostra o Gráfico 2, o que demonstra a eficácia da norma aplicada relativamente ao acréscimo de receita aos cofres públicos.

Nos anos que se sucedem (2011-2013), o que se percebe é um aumento tanto de contribuintes inscritos no estado, como de acréscimo na arrecadação, tendo-se registrado uma pequena diminuição de inscritos no ano de 2014, sem, contudo, diminuir o numerário arrecadado para os cofres públicos, ao contrário disto, verifica-se, uma base arrecadatória cada vez mais crescente.

Ressalte-se que, no período como um todo, após a vigência da Lei nº 14.237/98, o número de contribuintes inscritos no estado aumentou em torno de pouco mais de 200% (duzentos por cento), enquanto que a arrecadação cresceu aproximadamente pouco mais que 350% (trezentos e cinquenta por cento), donde se conclui pela eficácia da norma aplicada ao referido segmento no que tange ao quesito arrecadação.

Portanto, é visível a vantagem em termos arrecadatórios para o estado, muito embora, se trate de redução de carga tributária, tal benefício proporcionou ao erário aumentar sua receita. Sem sombra de dúvidas, tal fato só foi possível em virtude do aumento de contribuintes inscritos no estado em função do benefício, seja em decorrência da instalação de novas empresas, seja em razão da formalização das empresas já existentes que trabalhavam de forma irregular, mas que em função do tratamento vantajoso saiu da informalidade para se manter no mercado em iguais condições de concorrência com os demais contribuintes.

Ademais, o fato da norma exigir do contribuinte, para efeito de renovação anual do benefício, que haja aumento real de recolhimento do ICMS em relação ao exercício anterior, contribui para esta evolução positiva na arrecadação ano após ano.

Conclui-se, portanto, que a extrafiscalidade aplicada ao segmento atacadista do gênero alimentício no Estado do Ceará com base na Lei 14.237/2008, atingiu o seu objetivo no que diz respeito ao acréscimo de receita tributária aos cofres públicos. Vejamos, agora, no que tange a aplicação da norma em benefício à população em termos de empregos gerados.

Para investigar o número de empregos gerados na região selecionou-se as seguintes CNAEs-fiscal, conforme tabela 8, exposta a seguir, em consonância com dados coletados no Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED), no sítio do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE):

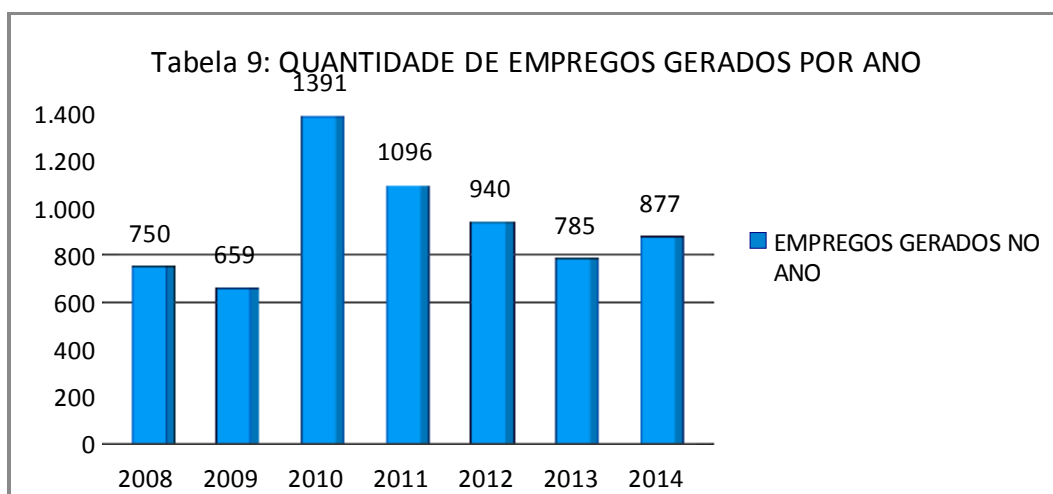
Tabela 8 - Classe de Atividade Econômica do Comércio Atacadista de Alimentos Segundo a Classificação CNAE – Versão 2.0 do Ministério do Trabalho e Emprego

CNAE-Fiscal	DESCRIÇÃO
46214	COMERCIO ATACADISTA DE CAFE EM GRAO
46222	COMERCIO ATACADISTA DE SOJA
46231	COMERCIO ATACADISTA DE ANIMAIS VIVOS, ALIMENTOS PARA ANIMAIS E MATERIAS-PRIMAS AGRICOLAS, EXCETO CAFE E SOJA
46311	COMERCIO ATACADISTA DE LEITE E LATICINIOS
46320	COMERCIO ATACADISTA DE CEREAIS E LEGUMINOSAS BENEFICIADOS, FARINHAS, AMIDOS E FECULAS
46338	COMERCIO ATACADISTA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS
46346	COMERCIO ATACADISTA DE CARNES, PRODUTOS DA CARNE E PESCADO
46354	COMERCIO ATACADISTA DE BEBIDAS
46371	COMERCIO ATACADISTA ESPECIALIZADO EM PRODUTOS ALIMENTICIOS NAO ESPECIFICADOS ANTERIORMENTE
46397	COMERCIO ATACADISTA DE PRODUTOS ALIMENTICIOS EM GERAL

Fonte: Brasil. Ministério do Trabalho e Emprego. Disponível em: <http://bi.mte.gov.br/cagedestabelecimento/pages/consulta.xhtml#topo>

Feito isto, foram efetuadas consultas no sítio do Ministério do Trabalho e Emprego, tendo-se obtido Relatórios (Anexo B), os quais serviram de base para a tabulação dos dados apresentados no Gráfico 3, discriminados nos termos seguintes:

Gráfico 3 - Quantidade de Empregos Gerados pelo Segmento Atacadista de Alimentos no Estado do Ceará no Período 2008-2014



Fonte: Os dados foram coletados no sítio do Ministério do Trabalho e Emprego. Disponível em: <http://bi.mte.gov.br/cagedestabelecimento/pages/consulta.xhtml#filtroNivelSetorial>.

De acordo com o gráfico 3, acima, verifica-se que o ano de 2010 apresenta o maior número de empregos gerados no período considerado. Comparando-se os gráficos 1 e 3, que tratam, respectivamente, do quantitativo de atacadistas inscritos no estado e do quantitativo de empregos gerados, constata-se que: No primeiro ano de vigência do benefício (2009), embora tenha havido um aumento significativo de contribuintes atacadistas do gênero alimentício inscritos no estado, o mesmo não ocorre em relação à geração de empregos, quando comparado com o ano imediatamente anterior (2008), em que o tratamento benéfico era inexistente. Já em 2010, ocorre o inverso, ou seja, constata-se que houve uma redução de inscrições de atacadistas do gênero alimentícios, quando comparado com o ano imediatamente anterior (2009), enquanto que, neste mesmo ano, há um aumento no número de empregos gerados. Tal análise, *a priori*, nos apresenta ser um contrassenso. Ora, como pode reduzir o número de contribuintes inscritos e ao mesmo tempo aumentar os empregos gerados e vice-versa?

As possíveis conclusões as quais se extraem do presente estudo são as seguintes: com relação ao primeiro ano de vigência da norma, os contribuintes, para ter direito ao tratamento do benefício, bastaria comprovar a geração de, **pelo menos, um emprego, por qualquer meio** (Rais, Caged, cópia da Carteira de Trabalho ou cópia do Livro Registro de Empregados). Tal fato, nos conduz a duas possibilidades. Primeiro, no que tange a aceitação ínfima do quantitativo de emprego para se conceder o benefício. Neste caso, considero que a norma falha por omissão, pois não traça requisitos objetivos, claros, concisos, mínimos de empregabilidade para que o contribuinte possa ter direito a usufruir do benefício concedido pelo Estado. E, segundo, a flexibilidade na análise para se conceder o Regime Especial de Tributação ao atacadista no que tange a comprovação de emprego gerado, pode ter provocado a falta de registro das informações junto ao MTE, o que, possivelmente, só veio ser corrigido no ano seguinte, quando se constata um número maior de empregos gerados quando se analisa a Caged do exercício posterior (2010), havendo, neste ano, uma maior preocupação por parte dos contribuintes em atender a exigência da norma posta; talvez, pelo fato de que representa o primeiro pedido de renovação do Regime Especial concedido, inicialmente, aos contribuintes e, a perda do benefício acarreta, como consequência para o atacadista, ficar “fora do mercado” em razão da concorrência desigual com os demais que possuem o tratamento mais benéfico.

A elevação na taxa de emprego verificou-se apenas em 2010, tendo sido constatado uma redução significativa de empregos gerados no segmento e, apesar de no último ano da nossa análise (2014) se verificar uma elevação do nível de emprego, quando comparado com o exercício anterior, tal fato é insignificante, ao analisar o período como todo.

Some-se a isto, o fato de que, como visto no item “2.2.2”, acima, ao tratarmos acerca dos índices de empregabilidade no Estado do Ceará, restou demonstrado que a nível setorial, de acordo com os dados coletados junto ao MTE o comportamento do emprego nos últimos cinco anos (2010-2014) no Estado, cresceu em todos os setores pesquisados, apresentando saldos positivos na geração de novas vagas de trabalho, tendo o comércio registrado o segundo setor da economia cearense que mais empregou no período considerado. Tal informação nos conduz a alegativa de que pelo fato de ter o segmento atacadista do gênero de alimentos não apresentado o mesmo comportamento positivo na geração de empregos, verificado quando analisado em conjunto com os demais segmentos do setor do comércio, conclui-se que a política fiscal criada para o referido segmento é ineficaz por apresentar um decréscimo na taxa de empregabilidade no período analisado.

Diante de tais considerações, a conclusão a que chegamos é que, no que tange a geração de empregos, a norma é ineficaz, ou seja, o **benefício fiscal concedido é ilegítimo**, por não estar sendo utilizado como meio de atingir os princípios constitucionais de desenvolvimento, mediante a geração de emprego e renda local, visto que os contribuintes não atingiram os objetivos para os quais a norma foi criada.

Sugere-se como primeira medida a ser tomada pelos agentes públicos, uma alteração normativa, no sentido de estabelecer critérios normativos mínimos de geração de emprego, para efeito de análise e deliberação dos pedidos de Regime Especial de Tributação, estabelecendo uma margem variável do benefício em função da empregabilidade, do faturamento da empresa e da localização do estabelecimento.

No mais, a extrafiscalidade constitui um instrumento legítimo de política pública de geração de emprego e renda, desde que atenda a sua função social, o que não se confirmou no caso específico aqui tratado. Isto não quer dizer que a extrafiscalidade em si seja um instrumento ilegítimo ou ineficiente de política tributária. Ao contrário disto, outros exemplos já demonstraram a importância que o uso da extrafiscalidade tem gerado na vida da população, como é o caso do tratamento favorecido dado às microempresas e empresas de pequeno porte, assim como, ao microempreendedor individual. Da mesma forma, pode-se citar outros grandes empreendimentos que tiveram redução de tributos e mudaram a economia local, como o caso de algumas indústrias instaladas no interior do Ceará, mudando a vida de muitos cearenses. É fato, que isto não é tudo. Há muito o que melhorar, principalmente, quando o assunto em pauta trata-se de desenvolvimento regional e social. A luz que aparece para nós ainda é a esperança que temos de que a reforma tributária saia do papel e seja um verdadeiro instrumento de mudança no arcabouço tributário.

6 CONCLUSÃO

Para avaliar o nível de desenvolvimento de um país, o crescimento econômico constitui apenas um dos fatores a serem considerados, visto que o processo de desenvolvimento implica, necessariamente, na conquista de liberdades pelos indivíduos concernentes às condições sociais, econômicas e políticas. O alcance destas liberdades não só enriquecem a vida das pessoas, como melhoram a qualidade de sua própria existência.

O Estado tem o dever fundamental de garantir o desenvolvimento social, mediante a redução das desigualdades sociais e regionais. Erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais constituem um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, nos termos do art. 3º, inciso III, da Lei Maior.

Neste sentido, o art. 174, da CF/88, determina que o Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, exerce, na forma da lei, além das funções de fiscalização e incentivo, o de **planejamento**. Com base no planejamento estratégico o Estado é capaz de estabelecer políticas públicas de incentivo a atividades econômicas geradoras de emprego e renda, por exemplo.

Verifica-se que no Estado Democrático de Direito, a tributação possui dupla finalidade. Primeira, a de auferir recursos para que o Estado subsista e, segunda, a de garantir a realização dos direitos fundamentais dos cidadãos, os verdadeiros fins do Estado.

O federalismo fiscal é tratado na atual Constituição brasileira, nos termos da distribuição de competências tributárias a cada esfera de governo dentro do território nacional, cabendo a cada ente da federação instituir os impostos que lhes são atribuídos e que pertençam à sua competência privativa.

Ora, os Estados têm em suas mãos o imposto de maior arrecadação do País e uma das bases tributárias mais dinâmicas da economia - o Imposto relativo a Operação de Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Entretanto, esse imposto tornou-se, nos últimos anos, um dos principais instrumentos de atração de investimentos, gerando competição tributária entre os estados da Federação. Muitos destes incentivos/benefícios são concedidos em detrimento do que determina a Lei Maior, ao estabelecer, nos termos de seu art. 155, §2º, XIII, ‘g’, como requisito essencial de validade para a concessão de benefícios fiscais, a previsão em convênios interestaduais, na forma disciplinada em Lei Complementar.

No entanto, apesar da exigência legal comentada, o que se vê, na prática, é a concessão de diversos benefícios fiscais (isenções total ou parcial) dados pela unanimidade

das unidades Federadas, com arrimo em lei ordinária estadual (ou distrital), ao arripio da legislação pertinente, fomentando, ainda mais, a “*guerra fiscal*,” que nada mais consiste senão na disputa entre os Estados (no caso específico do ICMS) em conceder benefícios/incentivos fiscais com intuito de aumentar receita e atrair investimentos.

A tributação moderna não está mais adstrita ao simples orçamento fiscal para obter recursos para o Estado, mas atualmente, constitui um dos principais instrumentos do gestor público para promover o desenvolvimento social e regional.

Os estados-membros, com o objetivo de promover o desenvolvimento regional, vem se utilizando da extrafiscalidade do ICMS para conceder benefícios fiscais às empresas que venham se instalar em seus territórios sob a alegativa de reduzir as enormes desigualdades sociais oriundas da má distribuição da renda nas regiões mais pobres do território nacional, especialmente, no Norte e Nordeste.

Dentre os objetivos constitucionais que justificam o manejo da extrafiscalidade como instrumento de política pública, destaca-se o desenvolvimento regional, que se detalha na busca pelo pleno emprego.

A extrafiscalista praticada pelas três esferas de governo manifesta-se pelos mais diversos institutos do direito tributário, tais como, isenção, diferimento, redução de base cálculo ou de alíquotas, parcelamentos com remissão ou anistia de multas e juros, dentre outros; constituindo-se em um importante e legítimo recurso para a realização dos princípios constitucionais, desde que, utilizado como um adequado instrumento à consecução do objetivo pelo qual foi criado.

Na verdade, a finalidade extrafiscal passa a ser um mecanismo institucional legítimo para o formulador de políticas públicas na medida em que o que se objetiva é a concretude de valores jurídico-sociais implícitos e explícitos na Carta Magna, daí porque ser de fundamental importância o papel que o agente político desempenha na formulação de políticas fiscais de desenvolvimento sócio-regional;

A Constituição Cearense, promulgada em 1989, incorporou como instrumento de planejamento o Plano plurianual que tem a missão fundamental de estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

Dentre os desafios propostos pelos PPAs estaduais de 2008-2011 e 2012-2015 destacam-se: promover o crescimento econômico com desenvolvimento regional e gerar mais emprego e renda local.

Visando reduzir desigualdades sociais e regionais, o Fisco cearense vem adotando

uma política de incentivos fiscais, não só para o segmento industrial, mas também, para atacadistas em geral de diversas categorias econômicas, mediante a cobrança antecipada de tributos, via regime especial de tributação com redução de carga tributária, na forma disciplinada em legislação própria.

A atual sistemática de tributação aplicada ao comércio atacadista de alimentos no Estado do Ceará, surge da necessidade de se estabelecer uma carga diferenciada de tributação para o respectivo segmento, em face do conflito federativo ocasionado pela denominada “guerra fiscal” entre os diversos estados, localizados, principalmente, em áreas limítrofes com o Ceará.

A redução de carga tributária estabelecida para os atacadistas especificados na Lei nº 14.237, de 10 de novembro de 2008, exige como contrapartida do administrado, o cumprimento das condições impostas pela norma, avaliados com base em critérios objetivos, previamente analisados pelo órgão responsável, no caso, a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, por intermédio da Célula de Consultoria e Normas da Coordenadoria de Administração Tributária – Cecon/Catri.

Os objetivos da política tributária com base na extrafiscalidade do tributo implementada no Estado do Ceará por meio da Lei nº 14.237, de 2008, visa melhorar a vida da população local, neutralizar os efeitos da “guerra fiscal” e aumentar a receita estadual, mediante, respectivamente, a geração de emprego, a concessão de benefícios tributários aos contribuintes e aumentar a base de arrecadação mediante a instalação de novas empresas e a formalização das já existente; tendo como atores envolvidos a sociedade (pessoa física, o cidadão), o contribuinte (pessoa jurídica, a empresa) e o Estado do Ceará (ente público).

A conclusão extraída deste estudo é de que com relação a geração de empregos, a norma é ineficaz, ou seja, o **benefício fiscal concedido é ilegítimo**, por não estar sendo utilizado como meio de atingir os princípios constitucionais de desenvolvimento, visto que os contribuintes não atingiram os objetivos para os quais a norma foi criada, mediante a elevação anual na taxa de geração de emprego local no período em que a pesquisa se realizou (2009-2014), com exceção deste último ano.

A pesquisa nos revela, ainda, que os maiores beneficiados com a legislação em comento foram os contribuintes, que tiveram redução de custos com os impostos, e o Estado, que conseguiu ampliar a base de arrecadação gerando aumento de receita aos cofres públicos.

Contudo, isto não quer dizer que a extrafiscalidade em si seja um instrumento ilegítimo ou ineficiente de política tributária. Ao contrário disto, outros exemplos já demonstraram a importância deste instituto na vida da população, como é o caso da legislação

que trata do Simples Nacional, dentre outros instrumentos normativos.

Também, não vemos como solução adequada, a revogação da norma em comento. Seria um retrocesso. Principalmente, porque estados vizinhos concedem tratamentos similares, prejudicando, sobremaneira, a concorrência dos contribuintes já instalados no Estado do Ceará.

Em suma, se quisermos solucionar, de fato, os problemas que hoje enfrentamos no federalismo brasileiro, mais que necessário e urgente, que a reforma tributária deixe de ser uma proposta e se transforme em um eficiente instrumento de política pública, apontando para solucionar pontos polêmicos de nosso sistema tributário nacional.

Como contribuição singela deste estudo, entendo que o governo federal deve pensar numa reforma tributária para o ICMS que contemple, dentre outros pontos, um sistema tributário mais simplificado e uniforme para todos os entes federados, mediante a aplicação de uma única alíquota nas operações interestaduais, com cobrança no destino. Não se pode acabar com a guerra entre os estados, deixando-os “livres” para legislarem ao seu “bel prazer”. Ressalte-se, contudo, que a harmonização da legislação estadual por lei federal se faz necessária para evitar os efeitos danosos da competitividade entre os entes, prejudicando o pacto federativo; no entanto, devemos ficar atentos para que os Estados e o Distrito Federal não percam autonomia, o que seria um retrocesso para o federalismo fiscal brasileiro.

Deve-se, ainda, estabelecer mecanismos eficientes de cooperação, coordenação e integração entre os órgãos governamentais das três esferas de poder, com vistas a facilitar e colaborar com a fiscalização de cada ente federativo, evitando-se desconfianças e má-fé dos atores envolvidos.

Por fim, vislumbra-se que com estas medidas o governo federal possa promover uma melhor repartição de receita tributária entre os entes da Federação de forma mais justa, de tal modo que proporcione um desenvolvimento regional e social mais igualitário e humano.

REFERÊNCIAS

AMED, Fernando José; CAMPOS NEGREIROS, Plínio José Labriola de. **História dos Tributos no Brasil**. SINASFRESP: Sindicato dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo, 2000.

AMARAL FILHO, Jair do. **Incentivo Fiscal como Instrumento de Desenvolvimento Local ou Regional**. Revista Desenbahia nº 12 / mar. 2010.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. Editora Saraiva. São Paulo, 2005.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos Fiscais e Desenvolvimento Econômico: a função das normas tributárias indutoras em tempos de crise. *In: Política Fiscal e a Crise Econômica Internacional*. Finanças Públicas – XV Prêmio Tesouro Nacional. São Paulo, 2010

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2003.

AVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 1. Ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 15. ed. ve. e atual. por Dejalma Campos, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2007.

BIDERMAN, Ciro et al. **Conversas com economistas brasileiros**. São Paulo: Editora 34, p. 341-367, 1997.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BORDIN, Luiz Carlos Vitali. **A Origem dos Tributos. Estudos Econômico-fiscais. Divisão de Estudos Econômico-Tributários**. Secretaria da Fazenda do estado do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Juarez de Oliveira. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. 168p. (Série Legislação Brasileira).

_____. Governo Federal. Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República. **Relatório Consolidado: 2012-2015**. Projeto “Planejamento e Gestão Governamental na Esfera Estadual: uma análise comparativa dos processos, conteúdos e sistemas de acompanhamento dos PPAs”. Brasília: [201-]. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/redeipea/images/pdfs/termo_referencia/relatorio_pesquisa_relatorio_consolidado.pdf. Último acesso em: 20 ago 2015.

_____. Governo Federal. Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República. **Comunicado nº 160 do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)**: Um retrato de duas décadas do mercado de trabalho brasileiro utilizando a Pnad. Brasília: 2013. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/131007comunicadoipea16>

0. pdf. Último acesso em: 20 ago 2015.

_____. Governo Federal. Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA): Situação Social nos Estados (CEARÁ)**, Brasília: 2012. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/situacao_social/120201_relatorio_situacao_social_ce.pdf. Último acesso em: 25 ago 2015.

_____. Governo Federal. Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República. **Nota Técnica nº 19 do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)**. Mudanças nos Principais Indicadores do Mercado de Trabalho Brasileiro: uma análise com base nas PNADs de 2001 a 2013. Brasília: 2014. Disponível em: http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/141029_nt_disoc_19.pdf. Último acesso em: 24 ago 2015.

_____. Ministério da Integração Nacional. Secretaria de Desenvolvimento Regional (SDR). **Carta da I Conferência Nacional de Desenvolvimento Regional**, 2012, Brasília. Disponível em: <http://biblioteca.participa.br/jspui/handle/11451/626>. Último acesso em: 19 ago 2015.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. **Plano plurianual 2004-2007**. Brasília: MP, 2003. 182 p. Disponível em: [http://www.sigplan.gov.br/arquivos/portallppa/41_\(menspresanexo\).pdf](http://www.sigplan.gov.br/arquivos/portallppa/41_(menspresanexo).pdf). Último acesso em 20 ago 2015.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. **Plano plurianual 2008-2011**. Brasília: MP, 2007. 540 p. ; v.2. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/arquivo/spi-1/ppa-1/2008/081015_ppa_2008_mespres.pdf. Último acesso em: 19 ago 2015.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. **Plano plurianual 2012-2015**. Brasília: MP, 2011. 278 p. Disponível em: <http://antigo.planejamento.gov.br/ministerio.asp?index=10&ler=s108##>. Último acesso em: 20 ago 2015.

_____. Presidência da República. Casa Civil. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Publicada no Diário Oficial da União (DOU) em 16/09/96. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Último acesso em: 20 ago 2015.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana: - Entre os Direitos e Deveres Fundamentais**. Ed. Livraria do Advogado, 2009.

CARLEIAL, Liana. **Crise Econômica Internacional e Crise do Trabalho: o que já podemos antecipar?**, In: Economia, Desenvolvimento Regional e Mercado de Trabalho do Brasil, Moretto, Amilton et al. (Orgs.). Fortaleza: Instituto de Desenvolvimento do Trabalho, Banco do Nordeste do Brasil, Centro de Estudos Sindicais e de Economia do Trabalho, 2010.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. Rev. Ampl. Atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

CEARÁ. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Constituição do Estado do Ceará. 1989. Editora INESP. Fortaleza, 1989. Disponível em: <http://www.ceara.gov.br/simbolos-oficiais/constituicao-do-estado-do-ceara>. Último acesso em 20 ago 2015.

_____. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. **Lei nº 12.670**, de 30 de dezembro de 1996. Dispõe acerca do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS -, e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial do Estado (DOE) em 30 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.al.ce.gov.br/index.php/lei-ordinaria>. Último acesso em: 20 ago 2015.

_____. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. **Lei nº 13.875**, de 07 de fevereiro de 2007. Dispõe sobre o modelo de gestão do Poder Executivo, altera a estrutura da administração estadual, promove a extinção e criação de cargos de direção e assessoramento superior, e dá outras providências. Publicada no DOE em 07 fev. 2007. Disponível em: <http://www.al.ce.gov.br/index.php/lei-ordinaria>. Último acesso em: 20 ago 2015.

_____. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. **Lei nº 14.053**, de 07 de janeiro de 2008. Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período 2008-2011. Publicada no Diário Oficial do Estado do Ceará (DOE) em 07 jan 2008. Disponível em: <http://www.al.ce.gov.br/index.php/lei-ordinaria>. Último acesso em: 20 ago 2015.

_____. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. **Lei nº 14.237**, de 10 de novembro de 2008. Dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações realizadas por contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, enquadrados nas atividades econômicas que indica e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial do Estado (DOE) em 13 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.al.ce.gov.br/index.php/lei-ordinaria>. Último acesso em: 20 ago 2015.

_____. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. **Lei nº 15.109**, de 02 de janeiro de 2012. Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período 2012 – 2015, e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial do Estado (DOE) em 17 jan 2012. Disponível em: <http://www.al.ce.gov.br/index.php/lei-ordinaria>. Último acesso em: 20/08/2015.

_____. Governo do Estado do Ceará. **Decreto nº 24.569**, de 31 de julho de 1997. Consolida e regulamenta a Legislação do Imposto Sobre Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial do Estado (DOE) em 04 de agosto de 2007. Disponível em: http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao_download/gerados/legislacao_download.asp. Último acesso em: 20 ago 2015.

_____. Governo do Estado do Ceará. **Decreto nº 27.524**, de 09 de agosto de 2004. Institui e disciplina o comitê de gestão por resultados e gestão fiscal, o grupo técnico de gestão por resultados, o grupo técnico de gestão fiscal e o grupo técnico de gestão de contas e dá outras providências. Publicado no DOE em 10 de agosto de 2004. Disponível em: http://www.cge.ce.gov.br/index.php/regulamentomenu/cat_view/35-institucional/28-decretos-federais-e-estaduais/27-estaduais?start=40. Último acesso em: 20 ago 2015.

_____. Governo do Estado do Ceará. **Decreto nº 29.560**, de 27 de novembro de 2008. Regulamenta a Lei nº 14.237, de 10 de novembro de 2008, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações realizadas por contribuintes atacadistas e varejistas enquadrados nas atividades econômicas que indica, e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial do Estado (DOE) em 27/11/2008. Disponível em: http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao_download/gerados/legislacao_download.asp. Último acesso em: 20 ago 2015.

_____. Governo do Estado do Ceará. **Decreto nº 30.457**, de 02 de março de 2011. Dispõe sobre o Comitê por Resultados e Gestão Fiscal, e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial do Estado (DOE) em 03 de março de 2011. Disponível em: http://www.cge.ce.gov.br/index.php/regulamentomenu/cat_view/35-institucional/28-decretos-federais-e-estaduais/27-estaduais?start=40. Último acesso em: 20 ago 2015.

_____. Governo do Estado do Ceará. **PPA do Governo do Estado do Ceará 2012-2015**. Fortaleza, 2011. Disponível em: <http://bibspi.planejamento.gov.br/handle/iditem/339?show=full>. Último acesso em: 20 ago 2015.

_____. Secretaria do Planejamento e Gestão (SEPLAG). **Desenvolvimento Justo e Solidário. “Novo Jeito de Fazer”. Plano Plurianual 2008-2011**. Vol.1. Lei nº 14.053, de 07 de janeiro de 2008. Disponível em: http://transparencia.ce.gov.br/Content/Documentos/29_PPA%202008-2011-%20volume%201.pdf. (último acesso: 03/08/2015)

_____. Secretaria do Planejamento e Gestão do Estado do Ceará (SEPLAG). **Manual para Elaboração do Plano Plurianual - PPA 2012-2015**. 64 p., 2012. Disponível em: http://www.seplag.ce.gov.br/images/stories/manual_ppa.pdf Último acesso em: 03 ago 2015.

_____. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE). Mercado de Trabalho nas Regiões Metropolitanas em 2013. Balanço Anual de 2013. Disponível em: <http://www.dieese.org.br/analiseped/2013/2013pedmet.pdf>. Último acesso em: 24 ago 2015.

_____. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE). Mercado de Trabalho nas Regiões Metropolitanas em 2014. Balanço Anual de 2014. Disponível em: <http://www.dieese.org.br/analiseped/2014/2014pedmet.pdf>. Último acesso em: 24 ago 2015.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Instrumentos fiscais de proteção ambiental. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 22, 2008.

DINIZ, Clélio Campolina. **Net**, Celso Furtado e o Desenvolvimento Regional. Maio/Set, 2009. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-63512009000200001&script=sci_arttext#tx04. Acesso em: 05 maio.2015.

FONSECA, Ana; FAGNANI, Eduardo (orgs.). **Políticas Sociais, Desenvolvimento e Cidadania: Economia, Distribuição de Renda e Mercado de Trabalho**. São Paulo: Editora

Fundação Perseu Abramo, 2013.

FRANCO, Sílvia Cintra. **Dinheiro Público e Cidadania**. Editora Moderna. 2ª Edição, 1998.

FURTADO, Celso Monteiro. Entrevista (1997). Entrevistadores: Adriano Sarquis Bezerra de Menezes e João Salmito Filho. Entrevista concedida à **Revista Econômica do Nordeste – REN**, Fortaleza: Banco do Nordeste do Brasil, v. 28, n. 4, p. 375-384, out./dez. 1997.

GASPAR, Walter. **Novo ICMS Comentado**. Editora Lumen Juris Ltda, Rio de Janeiro, 1993.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **Elementos de direito econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

LYRA, Daniel Henrique de Sousa e FRANÇA, Vladimir da Rocha. In: O Conceito Jurídico de Desenvolvimento na Lei de Diretrizes Nacionais para o Saneamento Básico: A Universalização do Acesso através do Controle Social. 2011 Disponível em: <http://www.cchla.ufrn.br/cnpp/pgs/anais/Arquivos>. Último acesso: 02 mar. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. Dialética: São Paulo, 1997.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 26ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2005.

_____. **A Função do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política**, in Revista da Faculdade de Direito, Fortaleza, 28 (2), julh-dez, 1987.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, MARONE, José Ruben. **O perfil jurídico da guerra fiscal e das variações das relações jurídicas dos estímulos de ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 134, p. 48-58, Nov./2006.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: Comentários à Legislação Nacional**. São Paulo: Dialética, 2006.

MONTEIRO, Samuel. **Crimes Fiscais e Abuso de Autoridade**. São Paulo: Hemus, 1993.

MORAES, Filomeno. **Constituição Econômica Brasileira: História e Política**. Curitiba: Juruá, 2011.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo**. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2009.

OLIVEIRA, Antônio Leite de; MARINHO, Emerson. Incentivos Fiscais: O Impacto na Geração de Empregos no Estado do Ceará. In: ALBUQUERQUE E ARRES, Ronaldo; JORGE NETO, Paulo de Melo (Org.). **Ensaio em Economia Aplicada**: Finanças do Ceará. Fortaleza: Edições UFC, 2012. cap. 4, p.269-288.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Teorias da Federação e do Federalismo Fiscal: o caso brasileiro**. Texto para discussão n. 43. Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho. Fundação João Pinheiro. Belo Horizonte. 2007.

OLIVEIRA, Oscar de. **Os Dízimos Eclesiásticos do Brasil nos períodos da colônia e do Império**. Belo Horizonte: Universidade de Minas Gerais, 1964.

OLIVEIRA, Tiago. **Subdesenvolvimento e Mercado de Trabalho no Brasil: Impasses e Desafios Atuais**, in: Políticas Sociais, Desenvolvimento e Cidadania: Economia, Distribuição de Renda e Mercado de Trabalho, Fonseca, Ana; Fagnani, Eduardo (orgs.). São Paulo: Editora Fundação Perseu Abramo, 2013, p. 226-248.

PEREIRA JUNIOR, Edilson. Território e Economia Política – Uma abordagem a partir do novo processo de industrialização no Ceará. 2011. Disponível em: <http://pct.capes.gov.br/teses/2011/33004129042P3/TES.PDF>. Acesso em: 05 de maio de 2015.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. Tradução: MOTTA, Laura Teixeira. Revisão Técnica: MENDES, Ricardo Doniselli. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

_____. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2005.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A Tributação sobre o Consumo de Bens e Serviços**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

VEIGA, José Eli. **O Prelúdio do Desenvolvimento Sustentável**. In: CAVC, Economia Brasileira: Perspectivas do Desenvolvimento, p. 243-266, 2005.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. Editora: Forense, São Paulo, 2010.

WEFFORT, Francisco Correa. **Os Clássicos da Política**. Vol. 1.14ª Ed. São Paulo: Ática, 2006, 287 pgs.

WIKIPÉDIA, [199-] - década provável. **A enciclopédia livre**. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki>. Acesso em: 05 de maio de 2015.

ZEETANO CHAHAD, José Paulo. **Políticas Ativas e Passivas e Passivas no Mercado de Trabalho: aspectos conceituais, a experiência internacional e a avaliação do caso brasileiro**. Texto elaborado para a Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal). Disponível em: <http://www.cepal.org/brasil/noticias/noticias/3/34013/PoliticasePassivasnoMercadodeTrabalhoChahad.pdf>. Último acesso em: 12 de julho de 2014.

ANEXO B – Ministério do Trabalho e Emprego. Caged-Estabelecimento - (PERÍODO 2008 A 2014)

2008

CAGED LEI Nº 4923/65

MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO
Secretaria de Políticas Públicas de Emprego
Departamento de Emprego e Salário
Coordenação Geral de Estatísticas de Trabalho

CAGED ESTABELECIMENTO
Demonstrativo Por Período

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE ANIMAIS VIVOS, ALIMENTOS PARA ANIMAIS E MATERIAS-	
Admissões	
Primeiro Emprego	24
Reemprego	133
Início de Contrato por Prazo Determinado	1
Reintegração	0
Transferência de Entrada	0
Total	158
Desligamentos	
Dispensados	149
Dispensado Com Justa Causa	1
Dispensado Sem Justa Causa	148
Espontâneos	15
Fim de Contrato por Prazo Determinado	3
Término de Contrato	0
Aposentados	0
Mortos	0
Transferência de Saída	0
Total	167
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	464
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2008)	384
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2008)	375
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2008 a 31/12/2008	-9

Total da Seleção	
Admissões	
Primeiro Emprego	741
Reemprego	3.639
Início de Contrato por Prazo Determinado	2
Reintegração	0
Transferência de Entrada	0
Total	4.382
Desligamentos	
Dispensados	2.859
Dispensado Com Justa Causa	30
Dispensado Sem Justa Causa	2.829
Espontâneos	448
Fim de Contrato por Prazo Determinado	214
Término de Contrato	150
Aposentados	5
Mortos	5
Transferência de Saída	0
Total	3.681
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	14.626
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2008)	9.828
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2008)	10.529
Variação Emprego Absoluta de 01/01/2008 à 31/12/2008	701

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE PRODUTOS ALIMENTICIOS EM GERAL	
Admissões	
Primeiro Emprego	285
Reemprego	1.592
Início de Contrato por Prazo Determinado	0
Reintegração	0
Transferência de Entrada	0
Total	1.877
Desligamentos	
Dispensados	957
Dispensado Com Justa Causa	9
Dispensado Sem Justa Causa	948
Espontâneos	154
Fim de Contrato por Prazo Determinado	123
Término de Contrato	63
Aposentados	2
Mortos	0
Transferência de Saída	0
Total	1.299
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	7.557
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2008)	4.804
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2008)	5.382
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2008 à 31/12/2008	578

CEARA - COMERCIO ATACADISTA ESPECIALIZADO EM PRODUTOS ALIMENTICIOS NAO	
Admissões	
Primeiro Emprego	83
Reemprego	429
Início de Contrato por Prazo Determinado	1
Reintegração	0
Transferência de Entrada	0
Total	513
Desligamentos	
Dispensados	491
Dispensado Com Justa Causa	4
Dispensado Sem Justa Causa	487
Espontâneos	89
Fim de Contrato por Prazo Determinado	43
Término de Contrato	13
Aposentados	1
Mortos	0
Transferência de Saída	0
Total	637
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	1.584
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2008)	1.231
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2008)	1.107
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2008 i&¼ 31/12/2008	-124

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE BEBIDAS	
Admissões	
Primeiro Emprego	153
Reemprego	795
Início de Contrato por Prazo Determinado	0
Reintegração	0
Transferência de Entrada	0
Total	948
Desligamentos	
Dispensados	701
Dispensado Com Justa Causa	7
Dispensado Sem Justa Causa	694
Espontâneos	101
Fim de Contrato por Prazo Determinado	2
Término de Contrato	54
Aposentados	1
Mortos	3
Transferência de Saída	0
Total	862
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	2.881
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2008)	2.145
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2008)	2.231
Variação Emprego Absoluta de 01/01/2008 iç ½ 31/12/2008	86

2009

CAGED LEI Nº 4923/65

MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO
Secretaria de Políticas Públicas de Emprego
Departamento de Emprego e Salário
Coordenação Geral de Estatísticas de Trabalho

CAGED ESTABELECIMENTO
Demonstrativo Por Período

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE ANIMAIS VIVOS, ALIMENTOS PARA ANIMAIS E MATERIAS-	
Admissões	
Primeiro Emprego	30
Reemprego	131
Início de Contrato por Prazo Determinado	0
Reintegração	0
Transferência de Entrada	0
Total	161
Desligamentos	
Dispensados	95
Dispensado Com Justa Causa	1
Dispensado Sem Justa Causa	94
Espontâneos	13
Fim de Contrato por Prazo Determinado	5
Término de Contrato	0
Aposentados	0
Mortos	1
Transferência de Saída	0
Total	114
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	464
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2009)	375
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2009)	422
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2009 a 31/12/2009	47

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE CEREAIS E LEGUMINOSAS BENEFICIADOS, FARINHAS,	
Admissões	
Primeiro Emprego	240
Reemprego	751
Início de Contrato por Prazo Determinado	0
Reintegração	1
Transferência de Entrada	0
Total	992
Desligamentos	
Dispensados	522
Dispensado Com Justa Causa	3
Dispensado Sem Justa Causa	519
Espontâneos	83
Fim de Contrato por Prazo Determinado	48
Término de Contrato	19
Aposentados	1
Mortos	1
Transferência de Saída	0
Total	674
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	2.140
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2009)	1.434
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2009)	1.752
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2009 a 31/12/2009	318

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE BEBIDAS	
Admissões	
Primeiro Emprego	215
Reemprego	736
Início de Contrato por Prazo Determinado	0
Reintegração	0
Transferência de Entrada	0
Total	951
Desligamentos	
Dispensados	683
Dispensado Com Justa Causa	4
Dispensado Sem Justa Causa	679
Espontâneos	100
Fim de Contrato por Prazo Determinado	13
Término de Contrato	61
Aposentados	0
Mortos	2
Transferência de Saída	0
Total	859
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	2.881
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2009)	2.231
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2009)	2.323
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2009 a 31/12/2009	92

CEARA - COMERCIO ATACADISTA ESPECIALIZADO EM PRODUTOS ALIMENTICIOS NAO	
Admissões	
Primeiro Emprego	67
Reemprego	565
Início de Contrato por Prazo Determinado	4
Reintegração	0
Transferência de Entrada	0
Total	636
Desligamentos	
Dispensados	454
Dispensado Com Justa Causa	5
Dispensado Sem Justa Causa	449
Espontâneos	66
Fim de Contrato por Prazo Determinado	46
Término de Contrato	19
Aposentados	0
Mortos	1
Transferência de Saída	0
Total	586
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	1.584
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2009)	1.107
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2009)	1.157
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2009 a 31/12/2009	50

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE PRODUTOS ALIMENTICIOS EM GERAL	
Admissões	
Primeiro Emprego	328
Reemprego	1.767
Início de Contrato por Prazo Determinado	2
Reintegração	1
Transferência de Entrada	0
Total	2.098
Desligamentos	
Dispensados	1.427
Dispensado Com Justa Causa	6
Dispensado Sem Justa Causa	1.421
Espontâneos	269
Fim de Contrato por Prazo Determinado	139
Término de Contrato	78
Aposentados	2
Mortos	5
Transferência de Saída	0
Total	1.920
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	7.557
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2009)	5.382
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2009)	5.560
Variação Emprego Absoluta de 01/01/2009 a 31/12/2009	178

Total da Seleção	
Admissões	
Primeiro Emprego	880
Reemprego	3.950
Início de Contrato por Prazo Determinado	6
Reintegração	2
Transferência de Entrada	0
Total	4.838
Desligamentos	
Dispensados	3.181
Dispensado Com Justa Causa	19
Dispensado Sem Justa Causa	3.162
Espontâneos	531
Fim de Contrato por Prazo Determinado	251
Término de Contrato	177
Aposentados	3
Mortos	10
Transferência de Saída	0
Total	4.153
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	14.626
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2009)	10.529
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2009)	11.214
Variação Emprego Absoluta de 01/01/2009 a 31/12/2009	685

2010

CAGED LEI Nº 4923/65

MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO**Secretaria de Políticas Públicas de Emprego****Departamento de Emprego e Salário****Coordenação Geral de Estatísticas de Trabalho****CAGED ESTABELECIMENTO****Demonstrativo Por Período**

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE ANIMAIS VIVOS, ALIMENTOS PARA ANIMAIS E MATERIAS-	
Admissões	
Primeiro Emprego	44
Reemprego	217
Início de Contrato por Prazo Determinado	1
Reintegração	2
Transferência de Entrada	0
Total	264
Desligamentos	
Dispensados	166
Dispensado Com Justa Causa	6
Dispensado Sem Justa Causa	160
Espontâneos	22
Fim de Contrato por Prazo Determinado	11
Término de Contrato	11
Aposentados	0
Mortos	0
Transferência de Saída	0
Total	210
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	464
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2010)	422
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2010)	476
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2010 à 31/12/2010	54

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE CEREAIS E LEGUMINOSAS BENEFICIADOS, FARINHAS,	
Admissões	
Primeiro Emprego	270
Reemprego	1.004
Início de Contrato por Prazo Determinado	0
Reintegração	1
Transferência de Entrada	0
Total	1.275
Desligamentos	
Dispensados	668
Dispensado Com Justa Causa	8
Dispensado Sem Justa Causa	660
Espontâneos	174
Fim de Contrato por Prazo Determinado	121
Término de Contrato	24
Aposentados	0
Mortos	1
Transferência de Saída	0
Total	988
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	2.140
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2010)	1.752
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2010)	2.039
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2010 a 31/12/2010	287

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE BEBIDAS	
Admissões	
Primeiro Emprego	215
Reemprego	1.036
Início de Contrato por Prazo Determinado	0
Reintegração	0
Transferência de Entrada	0
Total	1.251
Desligamentos	
Dispensados	672
Dispensado Com Justa Causa	23
Dispensado Sem Justa Causa	649
Espontâneos	163
Fim de Contrato por Prazo Determinado	29
Término de Contrato	56
Aposentados	0
Mortos	5
Transferência de Saída	0
Total	925
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	2.881
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2010)	2.323
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2010)	2.649
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2010 iç½ 31/12/2010	326

CEARA - COMERCIO ATACADISTA ESPECIALIZADO EM PRODUTOS ALIMENTICIOS NAO	
Admissões	
Primeiro Emprego	112
Reemprego	731
Início de Contrato por Prazo Determinado	5
Reintegração	3
Transferência de Entrada	0
Total	851
Desligamentos	
Dispensados	449
Dispensado Com Justa Causa	10
Disensado Sem Justa Causa	439
Espontâneos	108
Fim de Contrato por Prazo Determinado	42
Término de Contrato	38
Aposentados	0
Mortos	1
Transferência de Saída	0
Total	638
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	1.584
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2010)	1.157
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2010)	1.370
Variação Emprego Absoluta de 01/01/2010 à 31/12/2010	213

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE PRODUTOS ALIMENTICIOS EM GERAL	
Admissões	
Primeiro Emprego	507
Reemprego	2.309
Início de Contrato por Prazo Determinado	5
Reintegração	2
Transferência de Entrada	0
Total	2.823
Desligamentos	
Dispensados	1.752
Dispensado Com Justa Causa	10
Disensado Sem Justa Causa	1.742
Espontâneos	321
Fim de Contrato por Prazo Determinado	199
Término de Contrato	94
Aposentados	0
Mortos	5
Transferência de Saída	0
Total	2.371
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	7.557
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2010)	5.560
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2010)	6.012
Variação Emprego Absoluta de 01/01/2010 \bar{t}_2 31/12/2010	452

Total da Seleção	
Admissões	
Primeiro Emprego	1.148
Reemprego	5.297
Início de Contrato por Prazo Determinado	11
Reintegração	8
Transferência de Entrada	0
Total	6.464
Desligamentos	
Dispensados	3.707
Dispensado Com Justa Causa	57
Dispensado Sem Justa Causa	3.650
Espontâneos	788
Fim de Contrato por Prazo Determinado	402
Término de Contrato	223
Aposentados	0
Mortos	12
Transferência de Saída	0
Total	5.132
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	14.626
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2010)	11.214
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2010)	12.546
Variação Emprego Absoluta de 01/01/2010 a 31/12/2010	1.332

2011

CAGED LEI Nº 4923/65

MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO
Secretaria de Políticas Públicas de Emprego
Departamento de Emprego e Salário
Coordenação Geral de Estatísticas de Trabalho

CAGED ESTABELECIMENTO
Demonstrativo Por Período

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE ANIMAIS VIVOS, ALIMENTOS PARA ANIMAIS E MATERIAS-	
Admissões	
Primeiro Emprego	29
Reemprego	155
Início de Contrato por Prazo Determinado	0
Reintegração	0
Transferência de Entrada	0
Total	184
Desligamentos	
Dispensados	134
Dispensado Com Justa Causa	1
Dispensado Sem Justa Causa	133
Espontâneos	28
Fim de Contrato por Prazo Determinado	6
Término de Contrato	5
Aposentados	0
Mortos	0
Transferência de Saída	0
Total	173
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	464
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2011)	476
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2011)	487
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2011 a 31/12/2011	11

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE CEREAIS E LEGUMINOSAS BENEFICIADOS, FARINHAS,	
Admissões	
Primeiro Emprego	244
Reemprego	924
Início de Contrato por Prazo Determinado	10
Reintegração	1
Transferência de Entrada	0
Total	1.179
Desligamentos	
Dispensados	760
Dispensado Com Justa Causa	5
Disensado Sem Justa Causa	755
Espontâneos	164
Fim de Contrato por Prazo Determinado	118
Término de Contrato	13
Aposentados	0
Mortos	4
Transferência de Saída	0
Total	1.059
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	2.140
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2011)	2.039
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2011)	2.159
Variação Emprego Absoluta de 01/01/2011 iç ½ 31/12/2011	120

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE BEBIDAS	
Admissões	
Primeiro Emprego	194
Reemprego	877
Início de Contrato por Prazo Determinado	0
Reintegração	1
Transferência de Entrada	0
Total	1.072
Desligamentos	
Dispensados	850
Dispensado Com Justa Causa	18
Dispensado Sem Justa Causa	832
Espontâneos	206
Fim de Contrato por Prazo Determinado	31
Término de Contrato	75
Aposentados	0
Mortos	2
Transferência de Saída	0
Total	1.164
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	2.881
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2011)	2.649
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2011)	2.557
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2011 à 31/12/2011	-92

CEARA - COMERCIO ATACADISTA ESPECIALIZADO EM PRODUTOS ALIMENTICIOS NAO	
Admissões	
Primeiro Emprego	116
Reemprego	789
Início de Contrato por Prazo Determinado	10
Reintegração	0
Transferência de Entrada	0
Total	915
Desligamentos	
Dispensados	525
Dispensado Com Justa Causa	7
Disensado Sem Justa Causa	518
Espontâneos	140
Fim de Contrato por Prazo Determinado	61
Término de Contrato	44
Aposentados	0
Mortos	1
Transferência de Saída	0
Total	771
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	1.584
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2011)	1.370
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2011)	1.514
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2011 \bar{t}_2 31/12/2011	144

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE PRODUTOS ALIMENTICIOS EM GERAL	
Admissões	
Primeiro Emprego	584
Reemprego	2.834
Início de Contrato por Prazo Determinado	18
Reintegração	4
Transferência de Entrada	0
Total	3.440
Desligamentos	
Dispensados	1.835
Dispensado Com Justa Causa	35
Disensado Sem Justa Causa	1.800
Espontâneos	595
Fim de Contrato por Prazo Determinado	248
Término de Contrato	149
Aposentados	2
Mortos	11
Transferência de Saída	0
Total	2.840
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	7.557
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2011)	6.012
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2011)	6.612
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2011 à 31/12/2011	600

Total da Seleção	
Admissões	
Primeiro Emprego	1.167
Reemprego	5.579
Início de Contrato por Prazo Determinado	38
Reintegração	6
Transferência de Entrada	0
Total	6.790
Desligamentos	
Dispensados	4.104
Dispensado Com Justa Causa	66
Dispensado Sem Justa Causa	4.038
Espontâneos	1.133
Fim de Contrato por Prazo Determinado	464
Término de Contrato	286
Aposentados	2
Mortos	18
Transferência de Saída	0
Total	6.007
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	14.626
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2011)	12.546
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2011)	13.329
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2011 a 31/12/2011	783

2012

CAGED LEI Nº 4923/65

MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO
Secretaria de Políticas Públicas de Emprego
Departamento de Emprego e Salário
Coordenação Geral de Estatísticas de Trabalho

CAGED ESTABELECIMENTO**Demonstrativo Por Período**

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE ANIMAIS VIVOS, ALIMENTOS PARA ANIMAIS E MATERIAS-	
Admissões	
Primeiro Emprego	33
Reemprego	127
Início de Contrato por Prazo Determinado	0
Reintegração	0
Transferência de Entrada	0
Total	160
Desligamentos	
Dispensados	144
Dispensado Com Justa Causa	2
Dispensado Sem Justa Causa	142
Espontâneos	23
Fim de Contrato por Prazo Determinado	4
Término de Contrato	1
Aposentados	0
Mortos	0
Transferência de Saída	0
Total	172
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	464
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2012)	487
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2012)	475
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2012 a 31/12/2012	-12

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE CEREAIS E LEGUMINOSAS BENEFICIADOS, FARINHAS,	
Admissões	
Primeiro Emprego	221
Reemprego	846
Início de Contrato por Prazo Determinado	0
Reintegração	1
Transferência de Entrada	0
Total	1.068
Desligamentos	
Dispensados	689
Dispensado Com Justa Causa	18
Dispensado Sem Justa Causa	671
Espontâneos	199
Fim de Contrato por Prazo Determinado	126
Término de Contrato	15
Aposentados	1
Mortos	2
Transferência de Saída	0
Total	1.032
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	2.140
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2012)	2.159
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2012)	2.195
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2012 a 31/12/2012	36

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE BEBIDAS	
Admissões	
Primeiro Emprego	236
Reemprego	1.202
Início de Contrato por Prazo Determinado	8
Reintegração	1
Transferência de Entrada	0
Total	1.447
Desligamentos	
Dispensados	841
Dispensado Com Justa Causa	31
Disensado Sem Justa Causa	810
Espontâneos	262
Fim de Contrato por Prazo Determinado	31
Término de Contrato	93
Aposentados	0
Mortos	8
Transferência de Saída	0
Total	1.235
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	2.881
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2012)	2.557
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2012)	2.769
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2012 \bar{y}_t 31/12/2012	212

CEARA - COMERCIO ATACADISTA ESPECIALIZADO EM PRODUTOS ALIMENTICIOS NAO	
Admissões	
Primeiro Emprego	82
Reemprego	480
Início de Contrato por Prazo Determinado	0
Reintegração	0
Transferência de Entrada	0
Total	562
Desligamentos	
Dispensados	421
Dispensado Com Justa Causa	7
Disensado Sem Justa Causa	414
Espontâneos	124
Fim de Contrato por Prazo Determinado	26
Término de Contrato	27
Aposentados	0
Mortos	1
Transferência de Saída	0
Total	599
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	1.584
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2012)	1.514
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2012)	1.477
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2012 i_g 31/12/2012	-37

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE PRODUTOS ALIMENTICIOS EM GERAL	
Admissões	
Primeiro Emprego	555
Reemprego	3.173
Início de Contrato por Prazo Determinado	28
Reintegração	2
Transferência de Entrada	0
Total	3.758
Desligamentos	
Dispensados	1.990
Dispensado Com Justa Causa	49
Dispensado Sem Justa Causa	1.941
Espontâneos	596
Fim de Contrato por Prazo Determinado	266
Término de Contrato	228
Aposentados	2
Mortos	12
Transferência de Saída	0
Total	3.094
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	7.557
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2012)	6.612
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2012)	7.276
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2012 iç½ 31/12/2012	664

Total da Seleção	
Admissões	
Primeiro Emprego	1.127
Reemprego	5.828
Início de Contrato por Prazo Determinado	36
Reintegração	4
Transferência de Entrada	0
Total	6.995
Desligamentos	
Dispensados	4.085
Dispensado Com Justa Causa	107
Dispensado Sem Justa Causa	3.978
Espontâneos	1.204
Fim de Contrato por Prazo Determinado	453
Término de Contrato	364
Aposentados	3
Mortos	23
Transferência de Saída	0
Total	6.132
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	14.626
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2012)	13.329
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2012)	14.192
Variação Emprego Absoluta de 01/01/2012 a 31/12/2012	863

2013

CAGED LEI Nº 4923/65

MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO
 Secretaria de Políticas Públicas de Emprego
 Departamento de Emprego e Salário
 Coordenação Geral de Estatísticas de Trabalho

CAGED ESTABELECIMENTO
Demonstrativo Por Período

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE ANIMAIS VIVOS, ALIMENTOS PARA ANIMAIS E MATERIAS-	
Admissões	
Primeiro Emprego	35
Reemprego	147
Início de Contrato por Prazo Determinado	0
Reintegração	1
Transferência de Entrada	0
Total	183
Desligamentos	
Dispensados	151
Dispensado Com Justa Causa	0
Disensado Sem Justa Causa	151
Espontâneos	31
Fim de Contrato por Prazo Determinado	6
Término de Contrato	6
Aposentados	0
Mortos	0
Transferência de Saída	0
Total	194
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	464
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2013)	475
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2013)	464
Variação Emprego Absoluta de 01/01/2013 iç ½ 31/12/2013	-11

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE CEREAIS E LEGUMINOSAS BENEFICIADOS, FARINHAS,	
Admissões	
Primeiro Emprego	187
Reemprego	827
Início de Contrato por Prazo Determinado	5
Reintegração	0
Transferência de Entrada	0
Total	1.019
Desligamentos	
Dispensados	748
Dispensado Com Justa Causa	25
Dispensado Sem Justa Causa	723
Espontâneos	202
Fim de Contrato por Prazo Determinado	98
Término de Contrato	24
Aposentados	1
Mortos	1
Transferência de Saída	0
Total	1.074
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	2.140
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2013)	2.195
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2013)	2.140
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2013 iç ½ 31/12/2013	-55

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE BEBIDAS	
Admissões	
Primeiro Emprego	188
Reemprego	1.081
Início de Contrato por Prazo Determinado	0
Reintegração	0
Transferência de Entrada	0
Total	1.269
Desligamentos	
Dispensados	809
Dispensado Com Justa Causa	28
Dispensado Sem Justa Causa	781
Espontâneos	250
Fim de Contrato por Prazo Determinado	28
Término de Contrato	63
Aposentados	1
Mortos	6
Transferência de Saída	0
Total	1.157
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	2.881
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2013)	2.769
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2013)	2.881
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2013 iç ½ 31/12/2013	112

CEARA - COMERCIO ATACADISTA ESPECIALIZADO EM PRODUTOS ALIMENTICIOS NAO	
Admissões	
Primeiro Emprego	117
Reemprego	725
Início de Contrato por Prazo Determinado	2
Reintegração	0
Transferência de Entrada	0
Total	844
Desligamentos	
Dispensados	435
Dispensado Com Justa Causa	7
Dispensado Sem Justa Causa	428
Espontâneos	198
Fim de Contrato por Prazo Determinado	69
Término de Contrato	32
Aposentados	0
Mortos	3
Transferência de Saída	0
Total	737
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	1.584
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2013)	1.477
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2013)	1.584
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2013 i_z ½ 31/12/2013	107

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE PRODUTOS ALIMENTICIOS EM GERAL	
Admissões	
Primeiro Emprego	492
Reemprego	3.300
Início de Contrato por Prazo Determinado	23
Reintegração	3
Transferência de Entrada	0
Total	3.818
Desligamentos	
Dispensados	2.285
Dispensado Com Justa Causa	34
Dispensado Sem Justa Causa	2.251
Espontâneos	791
Fim de Contrato por Prazo Determinado	256
Término de Contrato	190
Aposentados	1
Mortos	14
Transferência de Saída	0
Total	3.537
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	7.557
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2013)	7.276
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2013)	7.557
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2013 a 31/12/2013	281

Total da Seleção	
Admissões	
Primeiro Emprego	1.019
Reemprego	6.080
Início de Contrato por Prazo Determinado	30
Reintegração	4
Transferência de Entrada	0
Total	7.133
Desligamentos	
Dispensados	4.428
Dispensado Com Justa Causa	94
Dispensado Sem Justa Causa	4.334
Espontâneos	1.472
Fim de Contrato por Prazo Determinado	457
Término de Contrato	315
Aposentados	3
Mortos	24
Transferência de Saída	0
Total	6.699
Indicadores	
Estoque Base para Recuperação: 01/01/2014	14.626
Estoque Recuperado Início do Período (01/01/2013)	14.192
Estoque Recuperado Final do Período (31/12/2013)	14.626
Varição Emprego Absoluta de 01/01/2013 à 31/12/2013	434

2014

CAGED LEI Nº 4923/65

MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO

Secretaria de Políticas Públicas de Emprego

Departamento de Emprego e Salário

Coordenação Geral de Estatísticas de Trabalho

CAGED ESTABELECIMENTO

Admissões e Desligamentos Agregados 13 meses com Estoque em 01 de Janeiro

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE CAFE EM GRAO					
Mês/Ano	Total de Estab. Declarantes	Total de Admissões	Total de Desligamentos	Saldo	
12/13	1	0	1	-1	
01/14	1	2	2	0	
02/14	1	1	0	1	
03/14	1	0	1	-1	
04/14	1	0	7	-7	
05/14	1	0	1	-1	
06/14	1	0	15	-15	
07/14	1	0	6	-6	
08/14	1	1	0	1	
09/14	1	1	0	1	
10/14	0	0	0	0	
11/14	1	0	1	-1	
12/14	1	1	0	1	

Último estoque disponível (01/01/2015): 1

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE SOJA					
Mês/Ano	Total de Estab. Declarantes	Total de Admissões	Total de Desligamentos	Saldo	
12/13	0	0	0	0	

Último estoque disponível (01/01/2015): 0

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE LEITE E LATICINIOS					
Mês/Ano	Total de Estab. Declarantes	Total de Admissões	Total de Desligamentos	Saldo	
12/13	7	14	7	7	
01/14	5	14	13	1	
02/14	5	21	9	12	
03/14	6	10	9	1	
04/14	8	15	17	-2	
05/14	7	7	32	-25	
06/14	6	14	11	3	

12/14	15	14	16	-2
-------	----	----	----	----

Último estoque disponível (01/01/2015): 912

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE CARNES, PRODUTOS DA CARNE E PESCADO				
Mês/Ano	Total de Estab. Declarantes	Total de Admissões	Total de Desligamentos	Saldo
12/13	21	24	16	8
01/14	32	56	52	4
02/14	23	41	47	-6
03/14	26	43	56	-13
04/14	34	92	63	29
05/14	32	56	50	6
06/14	28	94	45	49
07/14	30	65	71	-6
08/14	31	65	51	14
09/14	37	70	72	-2
10/14	39	65	46	19
11/14	32	52	47	5
12/14	23	42	31	11

Último estoque disponível (01/01/2015): 1.226

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE BEBIDAS				
Mês/Ano	Total de Estab. Declarantes	Total de Admissões	Total de Desligamentos	Saldo
12/13	35	81	65	16
01/14	39	87	93	-6
02/14	35	115	106	9
03/14	39	114	98	16
04/14	36	160	87	73
05/14	37	177	107	70
06/14	38	133	105	28
07/14	38	104	121	-17
08/14	35	111	74	37
09/14	32	139	116	23
10/14	38	138	191	-53
11/14	33	167	85	82
12/14	33	133	54	79

Último estoque disponível (01/01/2015): 3.339

CEARA - COMERCIO ATACADISTA ESPECIALIZADO EM PRODUTOS ALIMENTICIOS NAO				
Mês/Ano	Total de Estab. Declarantes	Total de Admissões	Total de Desligamentos	Saldo

07/14	8	28	8	20
08/14	8	15	32	-17
09/14	6	12	21	-9
10/14	7	11	31	-20
11/14	5	20	7	13
12/14	4	5	6	-1

Último estoque disponível (01/01/2015): 498

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE CEREAIS E LEGUMINOSAS BENEFICIADOS, FARINHAS,				
Mês/Ano	Total de Estab. Declarantes	Total de Admissões	Total de Desligamentos	Saldo
12/13	29	68	28	40
01/14	40	66	99	-33
02/14	46	123	75	48
03/14	31	83	93	-10
04/14	41	107	125	-18
05/14	40	69	86	-17
06/14	36	76	80	-4
07/14	46	78	90	-12
08/14	38	79	59	20
09/14	38	76	67	9
10/14	32	68	70	-2
11/14	34	68	57	11
12/14	22	41	38	3

Último estoque disponível (01/01/2015): 2.059

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS				
Mês/Ano	Total de Estab. Declarantes	Total de Admissões	Total de Desligamentos	Saldo
12/13	13	21	5	16
01/14	19	15	35	-20
02/14	15	17	20	-3
03/14	17	21	16	5
04/14	16	15	18	-3
05/14	15	15	19	-4
06/14	24	28	22	6
07/14	19	18	18	0
08/14	14	20	11	9
09/14	11	36	10	26
10/14	17	20	16	4
11/14	18	24	17	7

12/14	15	14	16	-2
-------	----	----	----	----

Último estoque disponível (01/01/2015): 912

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE CARNES, PRODUTOS DA CARNE E PESCADO				
Mês/Ano	Total de Estab. Declarantes	Total de Admissões	Total de Desligamentos	Saldo
12/13	21	24	16	8
01/14	32	56	52	4
02/14	23	41	47	-6
03/14	26	43	56	-13
04/14	34	92	63	29
05/14	32	56	50	6
06/14	28	94	45	49
07/14	30	65	71	-6
08/14	31	65	51	14
09/14	37	70	72	-2
10/14	39	65	46	19
11/14	32	52	47	5
12/14	23	42	31	11

Último estoque disponível (01/01/2015): 1.226

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE BEBIDAS				
Mês/Ano	Total de Estab. Declarantes	Total de Admissões	Total de Desligamentos	Saldo
12/13	35	81	65	16
01/14	39	87	93	-6
02/14	35	115	106	9
03/14	39	114	98	16
04/14	36	160	87	73
05/14	37	177	107	70
06/14	38	133	105	28
07/14	38	104	121	-17
08/14	35	111	74	37
09/14	32	139	116	23
10/14	38	138	191	-53
11/14	33	167	85	82
12/14	33	133	54	79

Último estoque disponível (01/01/2015): 3.339

CEARA - COMERCIO ATACADISTA ESPECIALIZADO EM PRODUTOS ALIMENTICIOS NAO				
Mês/Ano	Total de Estab. Declarantes	Total de Admissões	Total de Desligamentos	Saldo

12/13	11	36	26	10
01/14	21	45	45	0
02/14	24	78	81	-3
03/14	21	49	43	6
04/14	25	72	68	4
05/14	17	60	57	3
06/14	22	80	78	2
07/14	25	67	74	-7
08/14	20	86	74	12
09/14	25	79	60	19
10/14	19	72	75	-3
11/14	23	83	51	32
12/14	23	63	38	25

Último estoque disponível (01/01/2015): 1.370

CEARA - COMERCIO ATACADISTA DE PRODUTOS ALIMENTICIOS EM GERAL				
Mês/Ano	Total de Estab. Declarantes	Total de Admissões	Total de Desligamentos	Saldo
12/13	61	161	139	22
01/14	99	304	324	-20
02/14	101	377	392	-15
03/14	89	282	279	3
04/14	100	478	381	97
05/14	102	468	358	110
06/14	96	304	367	-63
07/14	104	382	413	-31
08/14	97	457	323	134
09/14	98	396	372	24
10/14	100	367	358	9
11/14	94	354	248	106
12/14	85	216	203	13

Último estoque disponível (01/01/2015): 7.950

Total da Seleção				
Mês/Ano	Total de Estab. Declarantes	Total de Admissões	Total de Desligamentos	Saldo
12/13	178	405	287	118
01/14	256	589	663	-74
02/14	250	773	730	43
03/14	230	602	595	7
04/14	261	939	766	173

05/14	251	852	710	142
06/14	251	729	723	6
07/14	271	742	801	-59
08/14	244	834	624	210
09/14	248	809	718	91
10/14	252	741	787	-46
11/14	240	768	513	255
12/14	206	515	386	129

Último estoque disponível (01/01/2015): 17.355